

Дагестанский государственный университет народного хозяйства

Меджидова Зайнап Камилевна

Учебное пособие
по дисциплине

«Международные стандарты финансовой отчетности»

(курс лекций)

для направления
«Экономика»



Махачкала – 2017

ББК 65.052я 73
УДК 657.1.(075.8)

Составители: Меджидова Зайнап Камилевна к.э.н., преподаватель кафедры «Бухучет-1», Дагестанский государственный университет народного хозяйства.

Внутренний рецензент: Махмудов Ахмаду Гаджидадаевич, кандидат экономических наук, декан факультета «Бухгалтерский учет и аудит», Дагестанский государственный университет народного хозяйства

Внешний рецензент: Шахбанов Рамазан Бахмудович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет», Дагестанский государственный университет

Представитель работодателя: Гаркуша Светлана Куламовна - главный бухгалтер ООО «Рост»

Учебное пособие «Международные стандарты финансовой отчетности» по направлению подготовки 38.03.01 Экономика. - Махачкала: ДГУНХ, 2017.- 111 с.

Рекомендовано к утверждению и к изданию Учебно-методическим советом ДГУНХ

Проректор по учебной работе ДГУНХ, председатель Учебно-методического совета, доктор экономических наук, профессор Казаватова Н.Ю.
« 04» сентября 2017 г

ОДОБРЕНО
Советом факультета
«Бухучет и аудит»
Председатель Совета, к.э.н.,
Махмудов А.Г.

« 04» сентября 2017 г

ОДОБРЕНО
кафедрой «Бухгалтерский учет - 1»
протокол № 1 от 30.0.8 2017 г.
зав. кафедрой к.э.н., доц. Исаева Д.Г.
« 30» августа 2017 г.

Печатается по решению Учебно-методического совета Дагестанского государственного университета народного хозяйства.

Содержание

Аннотация	4
Раздел 1. Международная стандартизация финансовой отчетности. Формирование и развитие системы и концептуальные основы МСФО.....	5
Тема 1. Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности.....	5
Тема 2. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности:.....	26
Раздел 2. Состав и порядок представления отчетности, формируемой в формате МСФО.....	42
Тема 3. Состав и порядок представления финансовой отчетности (МСФО 1):.....	42
Тема 4. Промежуточная и сегментная отчетность (МСФО 34 и МСФО 14):.....	63
Раздел 3. Порядок отражения в отчетности активов предприятия.....	73
Тема 5. Запасы (МСФО 2).....	73
Тема 6. Основные средства (МСФО 16).....	82
Тема 7. Обесценение активов (МСФО 36).....	96
Раздел 4. Порядок отражения в отчетности обязательств и капитала предприятия.....	114
Тема 8. Договоры подряда (МСФО 11).....	114
Тема 9. Объединение компаний (МСФО 22).....	125
Тема 10. Консолидированная финансовая отчетность (МСФО 27)...	137
Раздел 5 Отражение в отчетности финансовых результатов и налогов на прибыль.....	160
Тема 11. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль».....	160

Аннотация

Международные бухгалтерские стандарты (International Accounting Standards) с 2001 года именуются (с постепенной заменой прежнего названия) как Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards) в любом переводе они означают Международные стандарты финансовой отчетности.

Цель МСФО заключается в том, чтобы помочь инвесторам в анализе состояния компаний для контролируемости фактических и потенциальных инвестиций в эти компании. Для этого финансовая отчетность должна быть надежной и прозрачной, что достигается специально разработанными правилами, которые не зависят от законодательно/профессионально установленных национальных. Международные стандарты финансовой отчетности служат инструментом глобальной унификации финансовой отчетности, что соответствует процессу глобализации экономики.

Международные стандарты финансовой отчетности не означают унифицированные «мировые инструкции» и не обязательны для применения, им следуют добровольно – страны и компании. На уровне стран происходит официальная адаптация МСФО – в России в виде положений по бухгалтерскому учету. С 2005 года отчетность ряда российских компаний поэтапно (2004-2010 года) переводятся на международные стандарты финансовой отчетности в соответствии с концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу. Поэтому специалисты, получающие современное образование должны иметь полное представление о состоянии учета не только в России, но и мировых держав.

При разработке данного пособия был использован текст переведенных международных стандартов бухгалтерской отчетности, а так же учебное пособие Гершуна А.М., Аверчева И.В., Герасимовой Е.Б. «Учет по международным стандартам», а также Пучковой С.И. «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», Качалина В.В. «Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP».

РАЗДЕЛ 1.

Международная стандартизация финансовой отчетности.

Формирование и развитие системы и концептуальные основы МСФО

Тема 1. Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)

1. История создания международных стандартов

История создания международных стандартов началась с международного финансового кризиса 1929 г. на мировых фондовых рынках, который выявил недостаточность применявшихся систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности в индустриально развитых странах. Концептуальные принципы составления финансовой отчетности в разных странах и даже разных компаниях одной страны существенно отличались друг от друга. Отчетность разных компаний оказывалась несопоставимой и не всегда правильно понималась пользователем, что делало ее не пригодной для делового анализа. Это приводило к ошибочным и неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении компании.

В начале 1930-х гг. в США начали разрабатывать систему национальных общепринятых стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, которые добровольно применяли крупные компании, представленные на фондовых биржах. На этой основе возникла современная система US GAAP. В настоящее время Комиссия по ценным бумагам и биржам США требует применения GAAP всеми крупными компаниями, входящими в листинг на американских фондовых биржах. Стандарты US GAAP получили распространение в Канаде, Англии, Мексике, Италии, при этом в каждой из этих стран стандарты имели свои особенности и везде обеспечивали определенное единство в подходах к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, что гарантировало ее сопоставление с отчетностью других национальных компаний.

В то время как сложившиеся в различных странах мира традиции и законодательные нормы способствовали появлению различных моделей финансового учета, последние тенденции к интеграции и глобализации экономики в мировом масштабе выявили необходимость сблизить существующие модели учета. Уже после Второй мировой войны произошли значительные изменения в практике ведения бизнеса, вызванные, в первую очередь, расширением сферы влияния транснациональных компаний и развитием международных рынков капитала.

Разработка проблем международной стандартизации финансовой отчетности началась в 1960-е гг. под эгидой центра ООН по транснациональным корпорациям. В результате соглашения между профессиональными организациями бухгалтеров из 10 стран (США, Канада, Великобритания, Ирландия, Франция, Германия, Нидерланды, Япония,

Австралия и Мексика) 29.06.1973 был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee - IASC). Эта организация занималась вопросами разработки и внедрения первых международных стандартов бухгалтерского учета (МСБ) (International Accounting Standards - IAS). Однако в традиционном переводе для всех стандартов, разработанных этим Комитетом, применялся термин «международные стандарты финансовой отчетности» (МСФО). Данные стандарты вобрали в себя многие черты US GAAP, но с их появлением разработка стандартных норм по отражению в финансовой отчетности новых явлений в экономике была существенно усовершенствована.

За последние 25 лет роль транснациональных компаний (ТНК) претерпела серьезные изменения. Сейчас они занимают доминирующее положение на большинстве сегментов рынка, оказывая влияние на страны, правительства и людей. Многообразие учетных практик создает определенные проблемы при ведении международного бизнеса, поскольку постоянно приходится приспосабливаться к традициям и нормативным актам страны-партнера. В ряде случаев сложность разработки единой учетной политики компании связана с присущими ТНК особенностями. Чем в большем количестве стран имеются представительства ТНК, тем больше сложностей возникает при разработке единой стратегии.

Создание международных рынков капитала также привело к необходимости сблизить существующие методики учета. До Второй мировой войны все потребности в финансировании удовлетворялись за счет внутренних источников. Однако после войны ситуация резко изменилась. Значительному росту международных рынков капитала способствовали специальные программы помощи восстановлению разрушенных стран. В настоящее время хорошо известны такие рынки капитала, как «Евродоллар», «Евровалюта», «Азиатский доллар», на которых представлены компании США, Японии, Великобритании и других развитых стран мира. То, что рынки капитала теперь взаимосвязаны, стало очевидным после кризисов фондового рынка, произошедших в 1987 и 1998 годах и затронувших практически все ведущие рынки мира.

Тенденция к глобализации рынков капитала делает необходимым создание единой системы финансового учета. Осознание этой необходимости является важным шагом вперед по направлению к созданию международных стандартов учета и аудита. В противном случае дальнейшее развитие международных рынков капитала ставится под вопрос, поскольку разнообразие систем учета затрудняет выбор эффективного объекта для инвестирования.

Причины и условия возникновения МСФО

Финансовые отчеты - важный инструмент информирования и контроля, предназначенный для решения проблем больших компаний, порождаемых разделением собственности и управления. Иначе говоря, учет - это часть

системы управления корпорацией, цель которой - побуждать менеджеров действовать в интересах собственника фирмы.

Системы управления корпорациями сильно различаются в разных странах. Эти различия отражают несовпадение правовых систем, роли рынков капитала, роли правительства на рынках капитала и других рынках, а также традиции и культуры. Система учета, которая вполне разумна в одних условиях необязательно будет хороша в других. Крупные банки, например, являются важными акционерами для больших компаний в Германии, имеют своих представителей в советах директоров и доступ к данным внутреннего учета. Менеджеры германских компаний получают поощрение непосредственно от представителей таких акционеров, а не в соответствии с курсом акций на рынке. В такой ситуации не удивительно, что финансовые отчеты менее информативны, чем в странах, где инвесторы не представлены в совете директоров.

Возьмем другой пример. В Японии очень распространены группы фирм, владеющих значительными пакетами акций друг друга, а, кроме того, связанных между собой как поставщики и потребители. Взаимосвязь этих фирм не вполне аналогична структуре материнской компании, контролирующей свои филиалы. В Японии принято, что эти фирмы крайне редко производят консолидированные отчеты, в то время как в Великобритании, США, Австралии, Новой Зеландии, где обычны отношения «материнская компания - филиал», такие отчеты являются нормой.

Еще один уровень сложности добавляется из-за того, что в каждой стране регулируется выбор правил бухгалтерского учета.

Органы управления корпорациями отражают стадии экономических и политических процессов, а не просто результат адаптации к рынку. Более того, никто еще не сформулировал экономические обоснования для регулирования правил учета. Финансовые отчеты готовили и использовали задолго до того, как возникло регулирование бухгалтерского учета. Даже если не принимать в расчет расходы на регулирование, еще никто не доказал, что оно улучшило качество отчетов. Поскольку трудно определить, какие экономические проблемы должно было разрешить регулирование учета и отчетности, нелегко понять, почему оно принимает разные формы в различных странах.

Есть и более глубокий вопрос: почему так непохожи подходы к управлению корпорациями в разных странах? От некоторых различий легко отмахнуться, просто указав на несхожесть культуры, традиций или на роль исторической случайности. Экономисты предпочитают ссылаться на роль внешних факторов (правовую систему и роль прав собственности, например), хотя в конечном итоге даже эти факторы являются внутренними. В ходе дебатов о международных правилах учета систему управления корпорациями в какой-либо стране принимают как данность, хотя, если речь заходит о доступе к рынкам капитала в других странах, различия в системах управления начинают привлекать внимание.

Почему же в мире, где рынки (особенно рынки капитала) становятся все более интегрированными, эти различия упорно сохраняются? Возьмем другие трудно разрешимые международные различия: почему, например, дорожное движение бывает право- или левосторонним? Гражданам Европейского Сообщества легко договориться, что жизнь станет легче, если унифицировать дорожные правила. Но вопрос заключается в том, какие правила они выберут. Все получают выгоду от унификации правил, но издержки лягут только на тех, кто будет изменять систему дорожного движения и переделывать существующие автомобили.

Решение об изменении правил дорожного движения отличается от решения об изменении правил учета, по крайней мере, тем, что нет никакого смысла протестовать против новых правил движения, если не считать расходов на изучение. Можно предположить, что останутся ли автомобили в какой-либо стране право- или левосторонними, зависит только от исторических обстоятельств. Поскольку учет есть продукт развития экономических и политических систем, сближение правил учета, скорее всего, должно не препятствовать, но следовать за сближением этих систем. Более того правила учета находятся под сильным влиянием права и регулирования и сами по себе рыночные силы вряд ли обеспечат их сближение.

Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards - IFRS и International Accounting Standards - IAS) в настоящее время являются наиболее разработанными и распространенными бухгалтерскими стандартами в мире.

В большинстве стран Европы отчетность в соответствии с МСФО обязаны составлять компании, чьи ценные бумаги обращаются на бирже. А в некоторых европейских странах применение МСФО обязательно.

В США, где применяются общепринятые принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP), в августе 2008 г. Комиссией по ценным бумагам и биржам был представлен предварительный план перехода на МСФО и отказа от GAAP. Предполагается, что с 2014 г. формирование отчетности по МСФО станет обязательным для всех американских компаний.

2. Применение МСФО в России

В большинстве развивающихся стран не созданы национальные стандарты учета. Поэтому они следуют предписаниям GAAP США и Великобритании или Международным стандартам финансовой отчетности. Принятие ими МСФО можно считать правильным шагом на пути стандартизации мировой учетной политики.

Когда российское предприятие решает обратиться к иностранному финансированию, оно часто сталкивается с препятствиями по причине большого объема финансовой информации, требуемой иностранным

кредитором. Препятствия возникают в результате того, что финансовая информация предприятия подготавливается и используется в формате, близком к тому, который применялся в бывшем СССР. Эти препятствия, возможно, преодолеть, только если предприятие способно предоставлять финансовую информацию и составлять финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. По этой причине многие российские компании начали создавать и внедрять процедуры составления отчетности в соответствии с МСФО.

Применение международных стандартов отчетности может предоставить предприятию не только мощные средства улучшения производства, но и значительные конкурентные преимущества, такие как: отражение результатов деятельности предприятия в более простой и реалистичной форме; возможность сравнения финансового положения предприятия с финансовым положением иностранных компаний, что дает лучшее восприятие со стороны западных партнеров; более совершенная система бухгалтерского учета, которая позволит принимать лучшие решения при ценообразовании.

Так как развитие международных стандартов происходило в условиях рыночной экономики, то необходимо отметить большую полезность финансовой отчетности МСФО для пользователей, связанных с управлением и инвестициями.

По оценкам экспертов Международного центра реформы системы бухгалтерского учета на 2003 год - около 400 компаний в России применяли МСФО. Безусловно, крупных участников рынка среди них немного. Большая часть этих компаний представлена совместными предприятиями с иностранным участием, ведущими учет по МСФО по требованию собственников (учредителей). Кроме того, часть этих компаний являются российскими представительствами транснациональных компаний, таких как Пепси, Мицубиси и др.

Принято сопоставлять национальные правила учета с теми, что действуют в США (GAAP). Но не следует делать вывод, что правила учета в США лучше во всех или хоть в каком-то отношении. Это, в частности, подтверждается скандалом с американской компанией Enron, в котором наглядно проявилось несовершенство американских стандартов консолидации отчетности. Кроме того, американские стандарты отчетности представляют собой свод правил и практических инструкций, в то время как Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) построены на основе Концепции (Принципов), что позволяет достаточно гибко применять их в различных спорных ситуациях, опираясь на профессиональное суждение бухгалтера. Таким образом, доминирование американских стандартов финансовой отчетности связано, прежде всего, с явным господством американского рынка капиталов, который составляет более половины общемирового рынка.

В России возрастает с каждым годом, о чем свидетельствует высокий спрос на специалистов по МСФО, предъявляемый аудиторскими компаниями и предприятиями, готовящими финансовую отчетность. Некоторые из крупных российских компаний (например, ОАО «Северсталь», ОАО «Красный Октябрь» и др.) применяют МСФО с середины 90-х годов, не преследуя при этом непосредственно цели выхода на международные рынки капитала. ОАО «Северсталь» начала готовить отчетность по МСФО с 1993 года, при этом впервые годовая отчетность «Северстали» на основе МСФО была опубликована в 1997 году. По мнению менеджмента «Северстали», МСФО позволяют составить более адекватное представление о компании, чем российские стандарты учета. Так, например, одна из наиболее болезненных проблем приватизированных предприятий - это объекты социальной сферы и изношенные основные фонды. Их балансовая стоимость, полученная с использованием российских правил учета, нередко не имеет никакой реальной основы. Российские положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) содержат возможность проведения регулярных переоценок стоимости основных средств, однако не содержат требований по проверке активов на предмет их обесценения, которые существуют в МСФО

Таким образом, МСФО представляют собой систему стандартов учета и отчетности, которая обеспечивает достоверной информацией не только внешнего пользователя - инвестора, но и органы управления предприятием.

В России Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 принята и исполняется [Программа](#) реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Приказом Минфина России от 01.07.2004 была одобрена [Концепция](#) развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, а вслед за ней подробный план ее реализации, устанавливающий приоритеты на среднесрочную перспективу. [Концепция](#) предполагала, что изменения в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе переход на МСФО, будут происходить постепенно с учетом возможностей и готовности профессиональной среды, а также органов государственной власти. В период с 2004 по 2007 г. был запланирован обязательный перевод на МСФО общественно значимых компаний. К данным компаниям относятся эмитенты допущенных к обращению через организаторов торговли ценных бумаг, кредитные и страховые организации, профессиональные участники рынка ценных бумаг, пенсионные фонды, биржи, прочие открытые акционерные общества и организации, основным видом деятельности которых является деятельность по привлечению и использованию денежных средств физических лиц.

В рамках этой деятельности с 2005 г. все кредитные организации обязаны были подготавливать отчетность в соответствии с нормами МСФО.

В этот же период (2004 - 2007 гг.) был реализован проект ТАСИС Комиссии технической помощи странам СНГ - «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации»,

осуществленный в рамках программы ЕС по содействию ускорению процесса экономических реформ в СНГ. Проект осуществлялся при финансовой поддержке ЕС, партнером по проекту являлся Минфин России. В ходе реализации проекта на основе использования европейского опыта внедрения и применения МСФО был проработан ряд концептуальных вопросов по осуществлению реформы бухгалтерского учета (порядок одобрения МСФО и введения их в систему нормативных правовых актов Российской Федерации, процедуры обеспечения исполнения законодательства о бухгалтерском учете и др.); подготовлены методические материалы, предназначенные для использования в качестве основы проектов новых положений по бухгалтерскому учету; проведен сравнительный анализ требований МСФО и российских положений по бухгалтерскому учету.

Одним из основных направлений деятельности проекта ТАСИС стало обучение специалистов и подготовка учебных материалов по МСФО. Занятия были организованы во всех регионах России, в них приняли участие около 2000 практических работников и преподавателей в области бухгалтерского учета.

Созданный в России в 2005 г. Национальный совет по стандартам финансовой отчетности Фонда НСФО разработал Концепцию стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации, которая была одобрена Правлением Фонда НСФО. Концепция предполагала, что российские стандарты финансовой отчетности (СФО) должны представлять собой перевод английского текста МСФО при условии сохранения существующего авторитета МСФО на международных рынках капитала. При этом желательным признается одобрение перевода со стороны Правления по международным стандартам финансовой отчетности. Отклонения СФО от перевода МСФО или введение в СФО дополнительных требований по раскрытию информации производятся в исключительных случаях, когда конкретная норма МСФО не соответствует общественным интересам или не позволяет достоверно и добросовестно представлять финансовую информацию, необходимую пользователям финансовой отчетности для принятия экономических решений. При этом количество таких случаев должно стремиться к нулю за счет активного участия Национального совета по стандартам финансовой отчетности в процессе разработки и изменения МСФО.

Для предприятий среднего бизнеса, не относящихся к общественно значимым, предполагалось создание отдельного комплекта упрощенных стандартов на базе СФО. При этом выбор - составлять отчетность по полному или упрощенному комплекту стандартов - оставался за самими предприятиями. До принятия комплекта упрощенных стандартов для предприятий среднего бизнеса обязательной остается отчетность по российским положениям бухгалтерского учета (РПБУ).

В рамках Концепции предполагалось, что субъекты малого предпринимательства должны готовить налоговую отчетность и (при

согласии всех участников организации) не должны быть обязаны готовить финансовую отчетность.

Концепция пока не воплощена в жизнь в том виде, в котором задумывалась, однако ее реализация выразилась в ряде научно-исследовательских работ (НИР), нашедших свое применение при разработке ПБУ. Результаты одной из последних НИР были озвучены 31.03.2010 на круглом столе в Высшей школе экономики. Фонд НСФО совместно с Минфином России представил проекты четырех положений по бухгалтерскому учету: «Учет затрат на освоение природных ресурсов», «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», «Отчеты о движении денежных средств», «Операционные сегменты». При этом тексты проектов ПБУ основаны на текстах схожих стандартов МСФО.

В период с 2008 по 2010 г. продолжалось дальнейшее расширение сферы применения МСФО при составлении консолидированной отчетности российских компаний, а также рассмотрение возможности составления индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО вместо национальных стандартов (ПБУ).

На Международные стандарты перейдут организации, на которые распространяется [Закон](#) о консолидированной финансовой отчетности и которым с 2012 г. предстоит сдавать консолидированную финансовую отчетность. К ним относятся все кредитные и страховые организации, а также компании, ценные бумаги которых котируются на открытом рынке. Консолидированная отчетность составляется в соответствии с МСФО и не заменяет бухгалтерскую отчетность, представляемую согласно [Закону](#) о бухгалтерском учете.

Российская компания может считать необходимым подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСФО в следующих случаях:

иностранцы рассматривают возможность установления долгосрочных торговых отношений;

стратегические инвесторы проявляют интерес к созданию совместных предприятий;

западные компании рассматривают возможность создания современного предприятия;

компания предполагает выпуск ценных бумаг на международный рынок;

компания принимает участие в проектах, финансируемых международными институтами.

Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения к ним вступают в силу на территории РФ со дня их официального опубликования в издании, определенном Минфином. Те, кто не подписался на журнал финансового ведомства, могут найти текст стандартов, переведенных на русский язык, в информационно-правовых базах. Напомним, [Законом](#) о консолидированной финансовой отчетности определено, что публичные организации составляют, представляют и публикуют консолидированную

финансовую отчетность начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны применяемыми на территории РФ. Как и планировалось финансовым ведомством, МСФО были переведены и приняты до конца 2011 г., значит, составлять отчетность по Международным стандартам надо будет за следующий, 2012 г. При этом для организаций, ценные бумаги которых котируются на открытом рынке и которые составляют финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам, предусмотрена отсрочка. Они могут не применять МСФО до 2015 г.

Компаниям, которые будут использовать МСФО впервые, нужно обратить внимание на Международный стандарт (IFRS-1). В нем сказано, что компания, в первый раз составляющая отчетность по МСФО, должна указать не только данные за отчетный год, но и сравнительные данные за предыдущий год. Иными словами, тем компаниям, которые подпадают под критерии обязательного применения МСФО, нужно заранее позаботиться о том, чтобы сформировать вступительный баланс по международным правилам на 1 января 2012 г.

В России вводятся в действие 37 международных стандартов финансовой отчетности и 26 разъяснений МСФО. Российские компании, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, кредитные организации и страховые фирмы обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО за 2012 отчетный год.

3. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был организован в 1973 году представителями профессиональных организаций Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и США.

В период с 1983 по 2000 г. членами КМСФО являлись все члены Международной федерации бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants - IFAC), насчитывавшей 143 члена из 104 стран мира, представлявших интересы более 2 млн. бухгалтеров и аудиторов, членов данных профессиональных объединений.

В этот период при КМСФО был создан консультационный совет по стандартам. В его задачи входил созыв форума, в котором могли бы принимать участие юридические и физические лица, заинтересованные в международных финансовых отчетах, имеющие территориальные и функциональные различия.

В 1997 г. в КМСФО был учрежден Постоянный комитет по интерпретации (Standing Interpretations Committee - SIC). Цель деятельности Комитета - предоставление концептуально выверенных и практически реализуемых интерпретаций МСФО в отношении возникающих вопросов в финансовой отчетности, которые специально не рассматриваются в МСФО, а

также в случаях, когда возникли или могут возникнуть неудовлетворительные или противоречивые интерпретации в отсутствие официальных разъяснений или спорные вопросы, связанные с формированием финансовой отчетности.

В 2000 году до реорганизации КМСФО его Членами были 153 профессиональных бухгалтерских и аудиторских ассоциации 112 стран мира. В настоящее время членство в КМСФО отменено, 14 членов Правления КМСФО представляют Австралию и Новую Зеландию, Великобританию, Германию, Канаду, США, Францию, Южную Африку, Японию. Россия представлена в Консультативном совете по стандартам при Правлении КМСФО, наряду с еще 28 странами и пятью международными организациями, такими как Всемирный банк, Международный валютный фонд и др.

В 2001 г. КМСФО был реформирован. В результате в его составе были выделены четыре структуры. Основным исполнительным органом стало Правление по международным стандартам бухгалтерского учета (ПМСБУ) (International Accounting Standards Board - IASB). Его также нередко называют Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО). К нему перешли все основные функции по разработке стандартов. Разрабатываемые им стандарты и являются именно МСФО. Также Правление осуществляет функции по утверждению разработанных специальной структурой интерпретаций. До 2005 г. в состав Правления входили 14 членов, избираемых на пять лет. При этом пять его членов должны обладать профессиональным опытом в сфере аудита, три - опытом подготовки финансовой отчетности и минимум один член должен иметь академический опыт.

Управляющим органом ПМСБУ стал специально образованный Попечительский совет (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF). В его ведении находится финансирование деятельности по стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Попечительский совет также определяет общие идеи и направления работы по стандартизации, назначает членов Правления, Комитета по интерпретации международной финансовой отчетности и Консультативного совета по стандартам. Данную структуру образовывало 19 доверительных управляющих.

Консультативный совет по стандартам также претерпел структурные изменения. В его состав стали входить 45 членов представителей различных географических регионов и разной профессиональной принадлежности, назначаемых попечителями на три года. Консультативный совет представляет собой форум для организаций и лиц, желающих участвовать в обсуждении методических и иных вопросов, касающихся применения стандартов.

Постоянный комитет по интерпретациям был преобразован в Комитет по интерпретации международной финансовой отчетности (КИМФО)

(International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC). Эта структура выполняет функции по обеспечению применения стандартов и повышению сопоставимости финансовой отчетности, подготовленной по МСФО, посредством разъяснения трудных вопросов бухгалтерского учета и отчетности. В состав КИМФО входят аудиторы, лица, подготавливающие и использующие финансовую отчетность. Комитет может выпускать проекты интерпретаций для обсуждения, однако окончательные тексты интерпретаций утверждает ПМСБУ, после чего интерпретации становятся частью нормативной базы МСФО и имеют такую же силу, как и МСФО.

С момента своего создания КМСФО занимается программой по разработке стандартов учета. На 31 декабря 2004 года действуют 34 международных стандарта финансовой отчетности, выпущенных КМСФО. После реорганизации КМСФО в 2001 году новое Правление переименовало стандарты из «Международных стандартов учета» (International Accountant Standard) в «Международные стандарты финансовой отчетности». Данный факт свидетельствует, в том числе, о расширении поля деятельности КМСФО, который начинает уделять большее внимание вопросам представления в отчетности компаний не только бухгалтерской, но и финансовой информации.

Новые цели и приоритеты КМСФО.

В мае 2000г. был принят новый Устав, согласно которому Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был учрежден как независимое юридическое лицо, управляемое 19 Доверенными лицами. В соответствии с данным Уставом, КМСФО в своей деятельности преследует следующие цели:

(а) разработка, в интересах общественности, единой системы высококачественных, понятных и имеющих обязательную силу, глобальных стандартов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми, в финансовой отчетности и прочей финансовой документации должна раскрываться высококачественная, прозрачная и сопоставимая информация с тем, чтобы участники фондовых рынков и других пользователи могли принимать обоснованные экономические решения;

(б) распространение и обеспечение строгого соблюдения данных стандартов; и

(в) обеспечение максимального сближения (конвергенции) национальных стандартов бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности исходя из наиболее оптимального решения вопросов бухгалтерского учета и отчетности.

Перечисленные выше цели Правления КМСФО отличаются от тех, которые были провозглашены КМСФО до его реорганизации и включали разработку единой системы высококачественных стандартов и гармонизацию учетных систем различных стран мира. Новые цели КМСФО, как мы видим, в большей мере, нежели раньше, ориентированы на обеспечение

практического применения МСФО (цель (б)) и их конвергенцию (т.е. сближение) с национальными системами учета.

В июле 2005 г. была изменена Конституция Комитета по международным стандартам (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF), что повлекло за собой ряд организационных изменений.

В настоящее время, по данным информационного бюллетеня «МСФО в кармане» за 2009 г., издаваемого ЗАО «Делойт и Туш СНГ», структура КМСФО выглядит следующим образом

Цель максимального сближения национальных стандартов финансовой отчетности с международными в настоящий момент является одной из наиболее важных для Правления. При этом, члены Правления неоднократно подчеркивали, что максимальное сближение национальных и международных стандартов не является самоцелью и не может быть достигнуто путем выпуска некоего набора примитивных правил, без активного участия органов, устанавливающих национальные стандарты, невозможно говорить о высококачественных стандартах на международном уровне. Таким образом, только путем совместных усилий различных стран достижение поставленной цели становится возможным. Очевидно, однако, что национальные организации, устанавливающие стандарты финансовой отчетности, могут иметь различные, а иногда и противоположные, позиции по рассматриваемым вопросам, согласовать которые весьма нелегко.

Следует отметить также, что цель на максимальное сближение (конвергенцию) МСФО с национальными системами учета отличается от провозглашенной ранее цели гармонизации стандартов финансовой отчетности во всем мире.

Гармонизация представляла собой более расплывчатое, чисто теоретическое понятие, в идеале предполагавшее, что в конечном итоге страны перейдут к использованию МСФО в качестве национальной системы учета. Конвергенция не предполагает прямого перехода на МСФО, ограничиваясь более практическими аспектами сближения МСФО с национальными стандартами, предусматривающими вовлечение в процесс разработки и совершенствования МСФО профессионалов из различных стран мира и, таким образом, достижение единых подходов к решению вопросов учета и отчетности на национальных уровнях.

Именно поэтому значительное внимание в реализации цели конвергенции Правление КМСФО намерено уделять процессу совместных обсуждений проектов документов КМСФО с организациями, устанавливающими национальные стандарты в различных странах, а также на заседаниях Консультативного совета по стандартам. Этот орган был создан летом 2001 года специально для того, чтобы обеспечить максимальное участие заинтересованных лиц, представляющих различные страны и организации, в процессе подготовки Международных стандартов финансовой отчетности.

Исходя из целей деятельности и после консультаций с Консультативным советом по стандартам, Правление КМСФО сформулировало в 2001 году свой рабочий план, в который включены более 20 проектов, касающихся разработки новых и совершенствования действующих МСФО. Часть из этих вопросов является объектом прямого интереса стран с развивающимся рынком. Так, среди приоритетных вопросов особый интерес представляет проект по первому применению МСФО. Среди прочего на повестке дня Правления следует выделить вопросы финансовой отчетности в добывающих отраслях, а также на предприятиях малого и среднего бизнеса и предприятиях, действующих в условиях развивающихся рынков.

В целом, новые тенденции в развитии МСФО свидетельствуют о переходе этих стандартов в более практическую плоскость. Так, например, ранее считалось, что вопросы обеспечения соблюдения стандартов не входят в сферу деятельности КМСФО. Аналогично, КМСФО не занимался вопросами практических рекомендаций по применению стандартов (единственное исключение - сборники вопросов и ответов по применению МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»). Теперь же в числе приоритетов Правления - руководство по первому применению МСФО, и, наконец, проведение исследований по выявлению различий между национальными системами отчетности и МСФО в части учета определенных операций и статей (например, в области вознаграждений работникам) также свидетельствует о переходе КМСФО на новый уровень в плане практического применения стандартов.

Переход деятельности КМСФО в более практическую плоскость связан с наметившейся тенденцией к существенному расширению практики применения МСФО: в 2000 году Европейская комиссия выступила с инициативой, одобренной впоследствии Европарламентом, о переходе к 2005 году всех европейских компаний, чьи ценные бумаги обращаются на биржах, к составлению и представлению консолидированной (сводной) отчетности по МСФО. Это означает, что, по крайней мере, 7000 крупнейших европейских компаний применяют МСФО. Кроме того, в 1999 году Международная организация комиссий по ценным бумагам рекомендовала МСФО для применения в целях листинга на биржах, что также способствовало существенному укреплению авторитета КМСФО и появлению новых приоритетов в его деятельности.

МСФО и национальные стандарты учета

Правление Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Правление КМСФО) в составе четырнадцати человек (двенадцать Членов работают в нем постоянно, а двое - по совместительству) несет исключительную ответственность за разработку стандартов бухгалтерского учета. Процесс разработки Стандарта может состоять из следующих этапов:

(а) в начале проекта Правление КМСФО формирует Подготовительный комитет или консультативную группу для предоставления рекомендаций по спорным вопросам, возникающим в ходе проекта. В течение всего проекта проводятся консультации с Подготовительным комитетом, консультативной группой или Консультативным советом по стандартам;

(б) в рамках основных проектов Правление КМСФО разрабатывает и представляет на рассмотрение общественности «Проект основных принципов» (или другой документ аналогичного содержания;

(в) после изучения полученных комментариев Правление КМСФО разрабатывает и представляет на рассмотрение общественности; и

(г) после изучения полученных комментариев Правление КМСФО выпускает окончательный вариант Стандарта.

Одновременно с публикацией Стандарта Правление КМСФО выпускает «Основу для выводов», где разъясняются причины сделанных выводов, и содержится исходная информация, которая может оказаться полезной при практическом применении стандартов КМСФО. Кроме того, Правление КМСФО публикует несовпадающие мнения.

Разработка международных стандартов

Разработка Международного стандарта финансовой отчетности ведется в рамках открытого процесса, предусматривающего обсуждение спорных технических вопросов и оценку поступающей информации посредством целого ряда механизмов. В зависимости от характера проекта у заинтересованных сторон имеются следующие возможности для участия в разработке Международных стандартов финансовой отчетности:

(а) участие в формировании позиции в качестве Члена Консультативного совета по стандартам;

(б) участие в работе Подготовительного комитета;

(в) участие в работе других специализированных консультативных групп;

(г) представление комментариев по Проекту основных аспектов, или другому документу с аналогичным содержанием;

(д) представление комментариев по Предварительному варианту стандарта;

(е) участие в открытых слушаниях: и

(ж) участие в апробации стандартов на практике.

Правление КМСФО публикует годовой отчет о работе, проделанной за предыдущий год, и приоритетных направлениях деятельности на будущий год. Благодаря данному отчету у заинтересованных сторон появляется возможность высказать свои комментарии.

Преимущества использования единых стандартов учета

Пользователям финансовой информации (например, банкирам и инвесторам) трудно принимать рациональные решения, когда компании руководствуются различными стандартами учета. В результате акции этих компаний не котируются на рынке ценных бумаг, что приводит к занижению

рейтинга компании, а, следовательно, и их стоимости. В настоящее время международные рынки представляют широкие возможности для развития компаний. За пределами своей страны компании находят рынки сбыта и капитал для финансирования своей деятельности. Очевидно также, что на фондовом рынке транснациональные компании выходят победителями, оставляя далеко позади себя компании, функционирующие на внутреннем рынке.

Проблемы, возникающие при многообразии стандартов учета

Многообразие стандартов учета приводит к росту издержек на предоставление финансовой отчетности и создает другие проблемы. Вполне возможно, что в то время как стандарты учета одной страны предписывают признать прибыль, стандарты другой страны предписывают отложить признание полученных доходов. В результате финансовая отчетность может не соответствовать стандартам, принятым в одной из стран.

С подобной проблемой столкнулась германская компания, которая в конце отчетного года вынуждена была признать убыток в размере 1 млрд. долларов согласно стандартам (GAAP), в то время как в соответствии с национальным законодательством Германии ее прибыль составила примерно 370 млн. долларов.

В связи с этим сближение МСФО с национальными стандартами учета помогло бы пользователям финансовой информации принимать обоснованные экономические решения.

С позиции тех, кто готовит финансовые отчеты, конвергенция позволит в значительной степени облегчить их работу как в отношении подготовки отчетов по отдельному предприятию, так и по их группе. Широко известен тот факт, что ТНК несут дополнительные издержки при подготовке финансовой отчетности.

Английская компания, акции которой котируются на Нью-йоркской фондовой бирже, создала свое представительство в России. Российское отделение этой компании должно подготовить следующие виды отчетов:

отчеты, подготовленные в соответствии со стандартами, принятыми в России;

отчеты, подготовленные в соответствии со стандартами GAAP, принятыми в Великобритании;

отчеты, подготовленные в соответствии со стандартами GAAP, принятыми в США.

Это означает, что компания несет огромные издержки, связанные не только с подготовкой соответствующих финансовых отчетов, но и с их аудиторской проверкой. Теперь представьте, что эта компания является транснациональной и ведет свой бизнес, скажем, в 50 странах мира. Если в каждой стране существуют свои правила лицензирования хозяйственной деятельности и свои стандарты учета, то издержки компании по предоставлению финансовой отчетности будут, по меньшей мере, значительными.

Исходя из вышеизложенного, можно сказать, что сближение наблюдается не только на уровне объединения стран в определенные мировые сообщества, но и на уровне систем бухгалтерского учета. Ситуация на международных рынках также способствует сближению учетных систем.

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой систему, охватывающую все основные вопросы составления финансовой отчетности фирм и компаний. Стандарты устанавливают правила, определяющие порядок раскрытия отдельных хозяйственных операций в финансовой отчетности. Напомним, что стандарты, принятые КМСФО до 2001 г., носят название International Accounting Standards (IAS), а стандарты, принятые начиная с 2001 г. правопреемником Комитета - Правлением (Советом) по международным стандартам финансовой отчетности, - именуются International Financial Reporting Standards (IFRS).

В настоящее время действуют 28 стандартов IAS и 9 стандартов IFRS. Далее приведен список действующих международных стандартов финансовой отчетности, а также их российских аналогов.

Таблица 1

Список МСФО.

№	МСФО (IAS, IFRS)	ПБУ
1.	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
2.	МСФО (IAS) 2 «Запасы»	ПБУ 5/01 «Учет Материально-производственных запасов»
3.	МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств»	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
4.	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»	ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»
5.	МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»
6.	МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»	ПБУ 2/94 «Учет договоров на капитальное строительство»
7.	МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»
8.	МСФО (IAS) 14 «Отчетность по сегментам»	ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»
9.	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
10.	МСФО (IAS) 17 «Аренда»	нет
11.	МСФО (IAS) 18 «Выручка»	ПБУ 9/99 «Доходы организации»
12.	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	нет
13.	МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»

14.	МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»
15.	МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»	ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»
16.	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах»
17.	МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»	нет
18.	МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»	нет
19.	МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»	нет
20.	МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»	нет
21.	МСФО (IAS) 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений»	нет
22.	МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
23.	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
24.	МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»	нет
25.	МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
26.	МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	нет
27.	МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»	ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»
28.	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»
29.	МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
30.	МСФО 40 «Инвестиционная собственность»	нет
31.	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	нет
32.	МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»	нет
33.	МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами»	нет
34.	МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»	нет
35.	МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»	нет
36.	МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой

активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность»

деятельности»

Некоторые международные стандарты не содержат специального стандарта, посвященного учету и отчетности каких-либо операций. Отдельные вопросы такой тематики рассматриваются в интерпретациях.

Интерпретации (Interpretations of IFRS, IAS) представляют собой важную часть системы МСФО, поскольку они, во-первых, разъясняют и уточняют отдельные положения стандартов с учетом практики их применения, а во-вторых, регулируют порядок применения соответствующих стандартов по вопросам, недостаточно раскрытым либо вообще не упомянутым в самом стандарте.

Аббревиатура, используемая для обозначения интерпретаций, различна в зависимости от периода публикации каждого документа. Интерпретации, опубликованные до 2001 г., сокращенно именуются SIC (по названию Постоянного комитета по интерпретациям - Standards Interpretations Committee). В 2001 г. Комитет по интерпретации международной финансовой отчетности в англоязычном варианте стал называться International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), что дало соответствующее название вновь принятым документам.

Русскоязычная аббревиатура интерпретаций (ПКИ) не изменялась, поэтому в специализированной литературе при описании интерпретаций для удобства пользователей принято указывать и соответствующую англоязычную аббревиатуру: ПКИ (SIC) или ПКИ (IFRIC). В таблице 2 приведен список действующих интерпретаций.

Таблица 2

Интерпретации МСФО

№ п/п	Интерпретация	Стандарт, к которому относится интерпретация
1	ПКИ (SIC) 7 «Введение евро»	МБС (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»
2	ПКИ (SIC) 10 «Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью»	МБС (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
3	ПКИ (SIC) 12 «Консолидация - организации специального назначения»	МБС (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»
4	ПКИ (SIC) 13 «Совместно контролируемые организации - неденежные вклады со стороны предпринимателей»	МБС (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности»
5	ПКИ (SIC) 15 «Операционная аренда - стимулы»	МБС (IAS) 17 «Аренда»
6	ПКИ (SIC) 21 «Налоги на прибыль - возмещение переоцененной стоимости активов, не подлежащих амортизации»	МБС (IAS) 12 «Налоги на прибыль»
7	ПКИ (SIC) 25 «Налоги на прибыль - изменения в налоговом статусе компании или ее акционеров»	МБС (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

8	ПКИ (SIC) 27 «Оценка существа операций, облаченных в юридическую форму аренды»	МБС (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». МБС (IAS) 17 «Аренда». МБС (IAS) 18 «Выручка»
9	ПКИ (SIC) 29 «Раскрытие информации - договоры концессии по предоставлению услуг»	МБС (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»
10	ПКИ (SIC) 31 «Выручка - бартерные операции, включающие рекламные услуги»	МБС (IAS) 18 «Выручка»
11	ПКИ (SIC) 32 «Нематериальные активы - затраты на интернет-сайт»	МБС (IAS) 38 «Нематериальные активы»
12	ПКИ (IFRIC) 1 «Изменения в обязательствах по выводу из эксплуатации объекта основных средств, восстановлению среды и иных аналогичных обязательствах»	МБС (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». МБС (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки». МБС (IAS) 16 «Основные средства». МБС (IAS) 23 «Затраты по займам». МБС (IAS) 36 «Обесценение активов». МБС (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»
13	ПКИ (IFRIC) 2 «Доли участия в кооперативах и подобные финансовые инструменты»	МБС (IAS) 32 «Финансовые инструменты – раскрытие и представление информации». МБС (IAS) 39 «Финансовые инструменты - признание и оценка»
14	ПКИ (IFRIC) 4 «Определение наличия в сделке отношений аренды»	МБС (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки». МБС (IAS) 16 «Основные средства». МБС (IAS) 17 «Аренда». МБС (IAS) 38 «Нематериальные активы»
15	ПКИ (IFRIC) 5 «Права на доли, возникающие в связи с фондами вывода из эксплуатации, восстановления и экологической реабилитации»	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки». МБС (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». МБС (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании». МБС (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности». МБС (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». МБС (IAS) 39 «Финансовые инструменты - признание и оценка». ПКИ (SIC) 12 «Консолидация - организации специального назначения»
16	ПКИ (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с участием в специализированном рынке - отходы электротехнического и электронного оборудования»	МБС (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки». МБС (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

17	ПКИ (IFRIC) 7 «Применения подхода к пересчету согласно МСФО (IAS) 29»	МБС (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»
18	ПКИ (IFRIC) 8 «Сфера действия МСФО 2»	МБС (IAS) 2 «Запасы»
19	ПКИ (IFRIC) 9 «Переоценка встроенных производных финансовых инструментов»	МБС (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации». МБС (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». МБС (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации (а также финансовая отчетность комитета органов банковского надзора)»
20	ПКИ (IFRIC) 10 «Выпуск промежуточной финансовой отчетности и обесценение активов»	МБС (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»
21	ПКИ (IFRIC) 11 «Учет сделок с собственными (казначейскими) акциями и инструментами, принадлежащими всей объединенной бизнес-структуре»	МБС (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации». МБС (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами». МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации (а также финансовая отчетность комитета органов банковского надзора)»
22	ПКИ (IFRIC) 12 «Договоры концессии в сфере услуг»	
23	ПКИ (IFRIC) 13 «Программы, направленные на поддержание лояльности клиентов»	МБС (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки»
24	ПКИ (IFRIC) 14 «Ограничения на актив пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к фондированию и их взаимосвязь»	МБС (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»
25	ПКИ (IFRIC) 15 «Договоры на строительство объектов недвижимости»	МБС СФО (IAS) 11 «Договоры на строительство». МБС (IAS) 18 «Выручка»
26	ПКИ (IFRIC) 16 «Хеджирование чистых инвестиций в зарубежное подразделение»	МБС (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
27	ПКИ (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов между собственниками»	МБС (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса». МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»
28	ПКИ (IFRIC) 18 «Активы, полученные от клиентов»	МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». МБС (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». МБС (IAS) 16 «Основные средства»
29	ПКИ (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами»	МБС (IAS) 39 «Финансовые инструменты - признание и оценка»

В настоящее время Правление по МСФО работает над рядом проектов стандартов и интерпретаций и поправок к ним.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Перечень международных стандартов финансовой отчетности.
2. Причины, по которым российские предприятия переходят на международные стандарты финансовой отчетности.
3. История формирования Комитета по Международным Стандартам Финансовой Отчетности.
4. Основные функции Комитета по Международным Стандартам Финансовой Отчетности.
5. Цели деятельности Комитета по Международным Стандартам Финансовой Отчетности.

Тема 2. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

1. Основные принципы финансовой отчетности

Изложение Международных стандартов финансовой отчетности начинается с раскрытия основных принципов. Данный раздел так и называется: «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности», или кратко «Принципы»

К основным принципам бухгалтерского учета относятся:

- учет по методу начисления;
- непрерывность деятельности;
- существенность;
- правдивое представление;
- приоритет содержания перед формой;
- нейтральность;
- осмотрительность;
- полнота;
- сопоставимость.

Пользователи финансовой информации, и их информационные потребности

Бухгалтерский учет служит удовлетворению информационных потребностей различных групп пользователей. Согласно международным стандартам, пользователи финансовой отчетности классифицируются в соответствии с их потребностями следующим образом:

инвесторы - определение того, стоит ли покупать, хранить или продавать свои акции, а также оценка возможностей предприятия по выплате дивидендов;

работники предприятия - оценка рентабельности и стабильности работодателя; оценка способности предприятия по выплате заработной платы, пенсий, расширению рабочих мест;

банки-кредиторы - оценка целесообразности предоставления займа; оценка возможностей своевременного получения процентов по займам и возврата займов;

поставщики - определение способности предприятия своевременно оплатить счета. Торговые кредиторы, как правило, проявляют краткосрочный интерес к предприятию, в отличие от банков-кредиторов;

покупатели - оценка состояния предприятия, особенно в случае долгосрочных контрактов и отношений с предприятием;

государственные органы - регулирование деятельности предприятия, выделение средств, определение политики налогообложения, определение национального дохода и получение других статистических показателей; опубликование информации о тенденциях развития предприятия, а также о масштабах его деятельности, включая количество работников и вклад предприятия в национальную экономику.

Вообще говоря, у каждого пользователя финансовой отчетности есть свои требования к ее построению. К сожалению, предприятие не в силах удовлетворить все запросы, и поэтому предприятия ведут лишь два или три вида учета:

налоговый учет;

финансовый учет;

управленческий учет.

Основополагающие принципы финансовой отчетности

В соответствии с МСФО, цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании.

Несмотря на то, что финансовая отчетность, подготовленная для этих целей, удовлетворяет общие потребности большинства пользователей, она не обеспечивает всей информации, которая может понадобиться пользователям для принятия экономических решений. Это вызвано тем, что в отчетности, в основном, отражаются финансовые результаты прошлых событий и необязательно содержится нефинансовая информация.

Правдивое представление информации происходит в результате представления в финансовой отчетности полезной информации, таким образом, обеспечивая её прозрачность, поэтому можно дать определение вторичной задачи финансовой отчетности, а именно обеспечить прозрачность за счет полного раскрытия всей полезной информации в целях принятия решения.

Основная цель финансовой отчетности

Обеспечить достоверное представление информации о:

Финансовом положении

Финансовых результатов

Движении денежных средств

Прозрачность и достоверное представление информации

- Достоверное представление достигается путем раскрытия всей полезной информации (через полное раскрытие информации), которое обеспечивает прозрачность.

- Достоверное представление информации означает прозрачность.

Вторая цель финансовой отчетности

Обеспечить **прозрачность** путем представления всей **полезной** информации в целях принятия решений.

Признаки **полезной** информации

Уместность:	Ограничения
Характер	
Существенность	
Надежность:	Своевременность
Достоверное представление	
Преобладание сущности над формой	Баланс между выгодами и затратами
Нейтральность	
Осмотрительность	Баланс между качественными характеристиками
Полнота	
Сопоставимость	
Понятность	

Основополагающие допущения

Метод начисления

Непрерывность деятельности

Учет по методу начисления

Финансовая отчетность составляется по методу начисления. Согласно этому методу, результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся.

Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но и об обязательствах заплатить деньги в будущем, а также о ресурсах, эквивалентных денежным средствам, которые будут получены в будущем. Эта информация чрезвычайно важна для пользователей при принятии экономических решений.

В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», компания должна составлять финансовую отчетность согласно методу начисления. Исключением из этого правила является только представление информации о движении денежных средств.

Почему не используется кассовый метод?

Большинство компаний при ведении бухгалтерского учета используют метод начисления, согласно которому, расходы и доходы признаются сразу после того, как они произошли. Время поступления денежных средств или оплаты расходов во внимание не принимается. С другой стороны, некоторые малые предприятия и индивидуальные предприниматели используют кассовый метод учета. При кассовом методе доход записывается только тогда, когда деньги поступили, а расходы признаются только после совершения платежа.

Кассовый метод отражает информацию о том, когда денежные средства получены или, когда потрачены. Для многих руководителей эта информация является важной и конкретной. Имеет ли смысл что-то изобретать, проектировать, производить, искать рынки сбыта, продавать, если в итоге вы не собираетесь получить за это деньги? В Америке часто говорят: «Деньги - это единственный результат» или «Деньги являются смазкой для экономики». Если это справедливо, то каковы достоинства метода начисления?

В качестве основы современная экономика больше пользуется кредитами, а не наличными деньгами. И именно метод начисления, а не кассовый метод, может показать все аспекты такого явления, как кредит. Инвесторы, кредиторы и другие лица, принимающие решения, хотят своевременно иметь подробную информацию о будущих денежных потоках компании. Дебиторская и кредиторская задолженность дает представление о будущих поступлениях и выплатах денежных средств. Другими словами, метод начисления помогает прогнозировать будущее движение денежных средств, отражая хозяйственные операции в тот момент, да они происходят, а не тогда, когда деньги получены или выплачены.

Признание доходов и расходов по методу начисления

Метод начисления определяет порядок распределения доходов и расходов по периодам. Важно, что правила признания доходов и расходов также базируются на предположении о непрерывности деятельности компании (т.е. предполагается, предприятие будет существовать бесконечно долго, если нет обратных тому свидетельств).

Например, компания осуществила продажу в отчетном периоде, но получила деньги в следующем периоде. Так как продажа осуществилась в отчетном периоде, то доходы признаются в этом периоде. Далее, так как мы предположили, что компания будет существовать в будущем, следовательно, мы будем ожидать получение денег в будущем и для отражения этого факта будем использовать счет «Расчеты с заказчиками».

При покупке основное средство признается в качестве актива, а его стоимость распределяется на несколько периодов, путем начисления амортизации, так как компания будет получать выгоду в течение всего срока использования основного средства. Отметим, что эти проводки не имеют отношения к движению реальных денег, уплаченных при покупке. Сумма

начисленной за период амортизации отражает часть стоимости основного средства, использованную в течение периода.

Непрерывность деятельности

Допущение непрерывности означает, что компания нормально действует, и будет действовать в обозримом будущем.

Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Если такое намерение или необходимость существуют, финансовая отчетность должна составляться на другой основе и эта основа должна раскрываться.

Например, это должно быть отражено в финансовой отчетности следующим образом:

имущество отражено по ликвидационной стоимости;

обязательства должны быть начислены в связи с прерыванием договоров и экономическими санкциями.

2. Качественные характеристики финансовой отчетности

Качественные характеристики являются атрибутами, которые делают представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей.

МСФО выделяет четыре основные качественные характеристики, а именно:

- уместность;
- надежность;
- сопоставимость;
- понятность.

Уместность

Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки.

Например, информация о современном уровне и структуре имеющихся активов представляет ценность для пользователей, когда они стараются предсказать способность компании воспользоваться благоприятными возможностями и правильно отреагировать на неблагоприятную ситуацию. Эта же информация играет подтверждающую роль в отношении прошлых прогнозов, касающихся, например, возможной структурной организации компании или результата запланированных операций.

Информация о финансовом положении и результатах деятельности в прошедших периодах часто используется для прогнозирования будущего финансового положения и результатов деятельности, а также других аспектов, непосредственно интересующих пользователей отчетности. В качестве примера можно привести выплату дивидендов и заработной платы,

изменение цен на ценные бумаги и способность компании в срок выполнять свои обязательства.

Надежность

Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как на представляющую правдиво то, что она должна представлять.

Информация может быть уместной, но настолько ненадежной по своему характеру или представлению, что ее признание может быть потенциально дезориентирующим. Например, если обоснованность и размер иска о возмещении убытков, рассматриваемого в суде, оспаривается, для компании нецелесообразно признавать сумму иска в балансе, хотя, вероятно, будет уместно раскрыть в примечаниях к отчетности сумму и обстоятельства, связанные с иском.

Сопоставимость

Согласно МСФО, информация, содержащаяся в финансовой отчетности компании, должна быть сопоставимой во времени и сравнимой с информацией других компаний. Это позволяет проследить тенденции в финансовом положении компании и результатах деятельности.

Исходя из этого, оценка и отражение финансовых результатов от аналогичных операций и других событий должны осуществляться по методологии, единой для всей компании и на протяжении ее существования, также как и для разных компаний.

То есть пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность сравнения данных отчетности компании на протяжении некоторого времени с целью определения тенденций в ее финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств. Для этого в каждом периоде обычно принимается та же самая учетная политика.

В целях обеспечения принципа сопоставимости, например, при изменении учетной политики, требуется соответствующий пересчет данных финансовой отчетности за все предыдущие отчетные периоды, которые включены в финансовую отчетность отчетного периода. Если в финансовой отчетности приведены данные только за один предыдущий отчетный период, например, год, то в целях достижения сопоставимости информации, соответственно, корректируются данные только предшествующего отчетного года. Если представлены данные за два предшествующих года, то двух лет и т.д.

Сопоставимость не должна стать препятствием для введения усовершенствованных бухгалтерских стандартов.

Понятность

Информация должна быть доступно для понимания пользователей, которые должны обладать достаточными знаниями в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным усердием.

Принципы подготовки и представления информации

Основным качеством информации, представляемой в финансовой отчетности, является ее доступность для понимания пользователем, который имеет достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, финансовой отчетности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием. В то же время данное требование не исключает из финансовой отчетности сложную информацию, если она важна пользователю для принятия им экономических решений.

Существенность

Существенность оказывает серьезное влияние на уместность информации. В некоторых случаях одного характера информации достаточно для того, чтобы определить ее уместность.

Информация будет необходимой пользователям сегменте (виде бизнеса) может повлиять на оценку рисков и возможностей компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом и отчетном периоде. В других случаях большое значение имеет как характер, так и существенность: например, размеры имеющихся основных видов запасов, соответствующих данной компании.

Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на принятие экономического решения пользователями. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения информации, таким образом, существенность показывает скорее порог или точку отсчета и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной. МСФО применяются только к существенным статьям отчетности. Это означает, что при составлении отчетности несущественным статьям можно не применять методы признания и оценки, установленные МСФО. Например, если финансовые инвестиции компании составляют менее 1% ее активов, она может не применять сложные способы их оценки по справедливой стоимости, а отражать в группе прочих активов по фактическим затратам на их приобретение.

Правдивое представление

В международной практике «надежность» включает такую характеристику, как «правдивое представление». Согласно МСФО информация должна правдиво представлять операции и прочие события, которые она должна представлять. Таким образом, например, баланс должен правдиво отражать операции и другие события, результатом которых на отчетную дату стали активы, обязательства капитал компании, отвечающие критериям признания.

Большая часть финансовой информации подвержена риску и может быть не настолько правдивой, как предполагается. Это не результат искажения, а скорее внутренне присущие трудности либо в идентификации операций и других событий для измерения, либо в выборе и применении методов измерения и представления, которые могут передавать сообщения, соответствующие этим операциям и событиям.

Приоритет содержания перед формой

Информация должна правдиво представлять операции и другие события, следовательно, необходимо, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их существенностью и экономическим содержанием, а не только юридической формой.

Нейтральность

В международной практике «надежность» включает и такую характеристику, как «нейтральность». Согласно Принципам МСФО информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть нейтральной, то есть должна быть непредвзятой.

Очевидно, что финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором или представлением информации она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата.

Нейтральность финансовой отчетности проявляется в отсутствии у ее составителей намерения склонить пользователей отчетности к определенному решению (например, к покупке ценных бумаг компании).

Фактически нейтральность означает объективность финансовой отчетности, в противоположность ее составлению в интересах какой-либо одной стороны или группы лиц.

Осмотрительность

Суть этой качественной характеристики состоит во введении определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности, так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены.

При этом следует иметь в виду, что соблюдение принципа осмотрительности не позволяет, к примеру, создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы или доходы или преднамеренно завышать обязательства или расходы. Ведь в подобном случае финансовая отчетность не была бы нейтральной и, следовательно, утратила бы качество надежности.

Практическое применение осмотрительности состоит в следующем. Например, если есть возможность использования в соответствии со стандартами двух альтернативных методов учета одних и тех же показателей, следует использовать тот метод, который представляет положение компании в менее благоприятном свете. Так, при возможности двух оценок стоимости активов должна использоваться наименьшая, обязательств - наибольшая и т.д.

Полнота

Согласно Принципам МСФО, информация в финансовой отчетности, чтобы быть надежной, должна быть полной с учетом ее существенности и затрат на ее получение. Пропуск может сделать информацию ложной или

дезориентирующей, а, следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.

Зачастую финансовая информация неполно представляет хозяйственную деятельность компании. Это происходит не по причине необъективности, а из-за имеющихся трудностей, связанных или с определением операций и других событий, которые должны быть измерены, или с разработкой и применением методик измерения и представления, отражающих суть этих факторов (нематериальные активы).

Ограничения уместности и надежности информации

Одним из факторов, ограничивающим уместность и надежность информации, является ее своевременность. Суть этого фактора заключается в том, что в случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Поэтому может быть необходимо сбалансировать относительные достоинства своевременности с представлением надежной информации.

Компромисс (Баланс) между характеристиками требование рациональности

Считается, что применение основных качественных характеристик и соответствующих бухгалтерских стандартов обычно обеспечивает составление финансовой отчетности, которая дает достоверное объективное представление о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. При этом следует иметь в виду, что на практике часто необходимо равновесие или компромисс между качественными характеристиками.

Цель состоит в том, чтобы достичь соответствующего соотношения между характеристиками для выполнения основного предназначения финансовой отчетности. Относительная важность характеристик в различных случаях - это дело профессионального суждения.

Следует отметить, что соблюдение всех вышеперечисленных требований к качеству информации должно сочетаться и с ограничением «выгоды/затраты». Суть этого ограничения состоит в том, что выгоды от информации должны превышать затраты на ее получение. На практике это означает, что затраты на ведение учета и составление финансовой отчетности должны находиться на некоем разумном уровне, обеспечивающем выполнение предъявляемых к ней требований.

3. Элементы финансовой отчетности

Основополагающими категориями бухгалтерского учета являются элементы финансовой отчетности, а именно активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Их понимание влияет на оценку пользователем деятельности компании и, соответственно, на принятие им определенного решения. Такие элементы финансовой отчетности, как активы, обязательства и капитал, связаны с финансовым состоянием организации, а доходы и

расходы - с результатами ее деятельности. Вышеуказанные элементы финансовой отчетности определены в разделе «Принципы» МСФО.

В соответствии с МСФО элементами финансовой отчетности являются:

активы;
обязательства;
капитал;
доходы;
расходы.

Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в балансе, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы.

Согласно классификации, принятой в МСФО, основной вид балансового равенства выглядит следующим образом:

АКТИВЫ - ОБЯЗАТЕЛЬСТВА = СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ

Балансовое равенство объединяет три составные части бухгалтерского баланса, являясь, таким образом, основой для определения капитала как разницы между активами и обязательствами.

Основное бухгалтерское равенство дает возможность в общем виде представить средства, операции и результаты деятельности предприятия, и их отражения в финансовой отчетности.

Активы - это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает получения экономической выгоды. Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в компанию разными путями. Например, актив может быть использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых компанией, обменен на другие активы, использован для погашения обязательства или распределен среди собственников компании. Многие активы, например основные средства, имеют физическую форму. Однако физическая форма не является определяющим признаком актива. Так, патенты и авторские права, например, являются активами, если компания ожидает от них экономическую выгоду в будущем и они подконтрольны ей.

Актив признается в балансе, когда существует вероятность получения экономических выгод компанией, а актив имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена. Актив не признается в балансе, когда были понесены затраты, исключаящие вероятность получения экономических выгод за пределами текущего отчетного периода. Вместо этого подобная операция ведет к признанию расхода в отчете о прибылях и убытках. Одного лишь предположения, касающегося степени

определенности того, что экономические выгоды будут поступать в компанию за пределами текущего отчетного периода, недостаточно для обеспечения признания актива.

Обязательства - это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к выбытию из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду. Важнейшей характеристикой обязательства является наличие у компании текущей задолженности. Вместе с тем нужно различать текущие и будущие обязательства. Решение руководства компании приобрести активы в будущем периоде само по себе не ведет к возникновению текущего обязательства. Обычно обязательство возникает, когда актив доставлен или когда компания заключает не подлежащий отмене договор на его приобретение. В последнем случае необратимость договора означает, что экономические последствия невыполнения обязательства, например наличие значительного штрафа, практически не оставляют компании возможности избежать оттока ресурсов другой стороне.

Иногда обязательства могут быть измерены только со значительной степенью приближения. Некоторые компании обозначают эти обязательства как резервы (оценочные обязательства). В отдельных странах подобные резервы не рассматриваются как обязательства, поскольку по своей концепции обязательства включают только суммы, которые могут быть установлены без использования оценочных значений.

Обязательство признается в балансе, если существует вероятность того, что в результате погашения текущего обязательства возникнет отток ресурсов, содержащих экономические выгоды, а величина этого погашения может быть надежно определена. На практике обязательства по договорам, которые в равной пропорциональной степени не выполнены (например, обязательства по запасам, заказанным, но еще не полученным), как правило, не признаются в качестве обязательств в финансовой отчетности.

Капитал - это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств. В балансе капитал разбивается на подклассы: средства, внесенные акционерами, нераспределенная прибыль, резервы, представляющие выделения нераспределенной прибыли, и резервы, представляющие корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, которые могут показываться отдельно.

Прибыль (результат деятельности) - используется как мера эффективности деятельности или как основа для других измерений, таких как прибыль на инвестиции или прибыль на акцию. Элементами, непосредственно связанными с измерением прибыли, являются доходы и расходы. Они могут представляться в отчете о прибылях и убытках разными способами так, чтобы обеспечивать информацию, необходимую для принятия экономических решений. Например, существует общепринятая практика проводить различия между статьями дохода и расходов, которые

возникают в процессе обычной деятельности компании, и теми, которые с ней не связаны (то есть обычные и прочие доходы и расходы).

Доход - это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме поступления или прироста активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанном со взносами собственников компании. Доход признается в отчете о прибылях и убытках, если имеет место увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением активов или уменьшением обязательств, которые могут быть надежно оценены. В действительности это означает, что признание дохода происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств (например, чистое увеличение активов при продаже товаров или услуг или уменьшение обязательств при отказе от выплаты долга).

Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме выбытия или истощения активов или увеличения обязательств, которое приводит к уменьшению капитала, не связанному с выплатами собственникам. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены. На практике признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов (например, задолженность по выплатам заработной платы или амортизация оборудования).

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основе прямой связи между понесенными затратами и поступлениями по конкретным статьям доходов. Этот процесс предполагает одновременное или комбинированное признание доходов и расходов, которые являются непосредственным и совместным результатом одних и тех же сделок, например различные расходы, составляющие себестоимость проданных товаров, признаются в тот момент, когда признается доход, полученный от продажи этих товаров. Если возникновение экономических выгод ожидается на протяжении нескольких учетных периодов и связь с доходом может быть прослежена только в целом или косвенно, расходы в отчете о прибылях и убытках признаются на основе метода систематического и постепенного распределения. Расход признается в отчете о прибылях и убытках немедленно, если затраты не создают больше будущие экономические выгоды, или когда будущие экономические выгоды не соответствуют или перестают соответствовать требованиям признания в качестве актива в балансе.

4. Способы оценки элементов финансовой отчетности и представление о справедливой стоимости и сферах ее применения в учете

Сегодня существуют следующие методы оценки: фактическая стоимость приобретения, текущая стоимость, возможная стоимость продажи, дисконтированная стоимость. Основой измерения, наиболее широко применяемой российскими компаниями, является фактическая стоимость. Между тем за рубежом ее используют в комбинации с другими методами оценки.

В финансовой отчетности используется ряд различных методов, к которым относятся перечисленные ниже.

Фактическая стоимость приобретения. Активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов либо по справедливой стоимости встречного предоставления при их приобретении (при сделках обмена).

Текущая (восстановительная) стоимость. Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в случае приобретения таких же или аналогичных активов в настоящий момент.

Возможная стоимость продажи (исполнения). Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях.

Дисконтированная стоимость. Активы отражаются в текущей оценке дисконтированной стоимости будущих чистых поступлений денежных средств в ходе нормальной деятельности.

При применении всех перечисленных способов оценки, за исключением дисконтированной стоимости, обязательства учитываются по сумме поступлений в обмен на обязательство или по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел. Способ дисконтированной стоимости предполагает отражение обязательств по дисконтированной стоимости будущих чистых платежей денежных средств, которые, требуются для исполнения обязательств при нормальном ходе дел.

Наиболее широко принятой компаниями основой оценки является фактическая стоимость. Обычно она используется в комбинации с другими методами оценки. Например, запасы обычно учитываются по наименьшей из себестоимости и возможной чистой цены продаж, а пенсионные обязательства - по их дисконтированной стоимости.

В настоящее время основной тенденцией в международном учете и финансовой отчетности является переход к оценке статей по справедливой стоимости. В российском бухгалтерском учете понятие справедливой стоимости пока не используется.

Информация о финансовых инструментах, в том числе производных финансовых инструментах. В этих стандартах речь шла не об учете (отражении в отчетности) финансовых инструментов по справедливой стоимости, а о раскрытии информации о справедливой стоимости финансовых инструментов, которые в бухгалтерских книгах и отчетах отражались по фактическим затратам

Наиболее развитые, рыночно ориентированные системы бухгалтерских стандартов - МСФО и GAAP - развиваются в направлении более широкого использования справедливой стоимости, как категории учета, а не только раскрытия информации.

Что такое справедливая стоимость?

МСФО дают такую формулировку:

Справедливая стоимость - это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Таким образом, для того, чтобы иметь практическую возможность определить справедливую стоимость, необходима информация о сделке (сделках) с аналогичным активом, в которой обеспечивалось бы соблюдение следующих условий: сделка совершается между независимыми (несвязанными) сторонами;

стороны хорошо осведомлены об условиях сделки и среднерыночных условиях сделок с аналогичными активами;

стороны совершают сделку без принуждения, иными словами, сделка не является вынужденной.

Разберем по порядку данные условия.

Независимость сторон.

Совершенно очевидно, что в случае, если сделка совершается между зависимыми (связанными) сторонами (например, между дочерней и материнской компаниями), ценовые условия могут значительно отличаться от среднерыночных. Теме раскрытия информации о такого рода сделках между связанными сторонами посвящён отдельный МСФО 22 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Осведомленность сторон.

Знание участниками сделки рыночной информации, относящейся к данной сделке, является существенным критерием определения справедливой стоимости. Так, если один из участников сделки плохо ориентируется в рыночной ситуации (например, при покупке брокерскими компаниями акций у физических лиц, последние могут не обладать достаточной информацией о ценовых параметрах рынка данных акций). Цена, формирующаяся в данной сделке, не может рассматриваться в виде показателя справедливой стоимости и не может служить ориентиром для иных участников рынка.

Сделка не носит вынужденный характер.

В случае, если хотя бы одна из сторон сделки участвует в ней вынужденно (например, при продаже активов компании при ее ликвидации), цена такой сделки не может быть показателем справедливой стоимости.

Помимо сказанного, для того, чтобы цены сделок могли служить показателями справедливой стоимости, информация о них должна быть доступной и публичной.

Очевидно, что наилучшим образом все вышеперечисленные условия соблюдаются при наличии так называемого «активного рынка», т.е. рынка, на котором сделки производятся достаточно часто, без принуждения, а участвующие в них стороны не зависят друг от друга. Образцами такого рынка финансовых активов является фондовая биржа, дилерский рынок (рынок, который формируют дилерские организации, скупающие и продающие ценные бумаги или иные финансовые инструменты по заранее объявленным ценам). В случае фондовой биржи и дилерского рынка доступны и цены предложения (продажи), и цены спроса (скупки) финансовых инструментов.

Таким образом, рыночная цена (или котировка в случае финансовых инструментов) – это наилучший показатель справедливой стоимости. В более широком смысле, справедливая стоимость – это рыночная стоимость при условии, что под рынком понимается не только «активный» рынок (биржевой, дилерский или иной рынок с участием посредников), но и «неактивный», сделки на котором совершаются нерегулярно, но при этом выполняются условия, рассмотренные выше. Например, в случае оценки недвижимости по справедливой стоимости активный рынок может отсутствовать, однако сделки с объектами недвижимости с аналогичными характеристиками совершаются при наличии всех необходимых условий: стороны не зависят друг от друга, информация о ценах предложения и спроса на аналогичные объекты публична и известна сторонам сделки.

Учет по справедливой стоимости и раскрытие информации о справедливой стоимости - это различные способы раскрытия информации о справедливой стоимости, имеющие различные последствия как с точки зрения отражения финансовых данных в отчетности, так и с точки зрения анализа этих данных пользователями отчетности. Отражение активов по справедливой стоимости приводит к изменению не только данных в балансе, но и финансовых результатов деятельности предприятия, отражаемых в отчете о прибылях и убытках и отчете об изменениях в капитале. В то время как раскрытие информации о справедливой стоимости предоставляет пользователю дополнительные данные для анализа деятельности предприятия, не меняя при этом данных отчетности.

Так, например, при учете по справедливой стоимости увеличение рыночной котировки акций, предназначенных для торговли, на 200 руб. на отчетную дату по сравнению с датой их приобретения будет отражено не только в бухгалтерском балансе, но и как прибыль в отчете о прибылях и убытках. При учете по фактическим затратам данный прирост рыночной стоимости акций никак не отразится в балансе и отчете о прибылях и убытках.

Таким образом, бухгалтерский учет служит удовлетворению информационных потребностей различных групп пользователей. Предоставление исчерпывающей информации достигается путем следования принципам подготовки и представления финансовой отчетности. В принципах определены основные элементы и качественные характеристики составления финансовой отчетности. Также в системе зарубежного учета возникают новые способы определения стоимости активов, которые постепенно переносятся на почву российского учета.

Вопросы для самостоятельного изучения:

1. Как принципы финансовой отчетности влияют на формирование финансовой отчетности.
2. Разница и сходство в понятиях «рыночная стоимость» и «справедливая стоимость».
3. Какие активы согласно международным стандартам оцениваются по справедливой стоимости.

РАЗДЕЛ 2

Состав и порядок представления отчетности, формируемой в формате МСФО

Тема 3. Состав и порядок представления финансовой отчетности

1. Состав финансовой отчетности согласно МСФО

Стандарты и интерпретации, регулирующие вопросы представления финансовой отчетности:

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»;

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, ошибки и изменения в бухгалтерских расчетах»;

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»;

МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»;

МСФО (IAS) 31 «Промежуточная финансовая отчетность».

Основной целью представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО является предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей для принятия рациональных, экономически обоснованных решений.

Согласно «Принципам подготовки и предоставления финансовой отчетности», финансовые отчеты компаний должны содержать информацию о результатах деятельности руководства компании или ответственности руководства за вверенные ему ресурсы. Эти положения согласуются со стандартом МСФО 1 «Представление финансовой отчетности».

Согласно МСФО 1, полный комплект отчетности включает:

(a) отчет о финансовом положении на дату окончания периода;

(b) отчет о совокупном доходе за период;

(c) отчет об изменениях в капитале за период;

(d) отчет о движении денежных средств; и

(e) примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации;

(f) отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода в случае, если предприятие применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если оно реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

Основные принципы построения бухгалтерского баланса

Финансовые отчеты должны содержать информацию, которая может помочь пользователям принять рациональные экономические решения. Баланс позволяет судить о ликвидности фирмы, ее финансовой гибкости, способности получить прибыль, выплачивать долги (когда наступит время) и дивиденды. Ликвидность характеризуется текущим состоянием денежных средств и эквивалентов денежных средств фирмы, а также временем поступления денежных средств, возникших в результате нормального функционирования компании. Таким образом, ликвидность связана с возможностью компании оплатить свои обязательства, когда наступит срок их погашения.

В заголовке любого отчета обязательно отражаются следующие данные:

- о название компании, чье финансовое положение показывается в отчете;

- название отчета;

- дата составления отчета;

- единицы измерения денежных величин.

При этом в заголовке указывается именно то название компании, которое указано в учредительных документах (например, в уставе, учредительном договоре и др.). Название должно четко отражать статус компании: открытое акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью и другие формы. Если название компании не отражает ее организационно-правовую форму, необходимо дать дополнительную информацию.

Датой отчета может считаться последний день года (как это принято для российских предприятий). МСФО не требуют от предприятий, чтобы они устанавливали финансовый год равный календарному году. Поэтому, компания может определить, что ее финансовый период заканчивается в определенный день недели, в пятницу или в воскресенье (например, последняя пятница декабря или ближайшее к 31 декабря воскресенье). В этих случаях в заголовке отчета должна быть проставлена соответствующая дата (например, 2 декабря, 1 октября и т.п.).

Формат баланса

Основной финансовый отчет, который отражает финансовое положение компании, там же отражается информация об активах, обязательствах и капитале компании.

Балансы за каждый отчетный период должны быть единообразны по виду, как и все финансовые отчеты предприятия. Форма, терминология, заголовки и модель объединения несущественных статей должны быть соответствующими. Целью соблюдения единообразия данных является повышение полезности представляемой информации. При возникновении существенных причин для изменения в отчетности

соответствующие комментарии должны быть представлены в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

В отношении содержания баланса можно выделить следующие вопросы, регламентируемые МСФО (IAS) 1:

- деление активов и обязательств на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные);
- определения оборотных активов и краткосрочных обязательств;
- требования к информации, которая должна представляться в самом балансе;
- требования к информации, которая должна представляться в самом балансе или в примечаниях.

Деление активов и обязательств на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные)

Стандарт требует отдельного представления оборотных (currentassets) и внеоборотных (non-currentassets) активов и краткосрочных (currentliabilities) и долгосрочных (non-currentliabilities) обязательств (МСФО 1.51).

Предприятие должно классифицировать активы на оборотные и внеоборотные и обязательства на краткосрочные и долгосрочные и отдельно их представлять непосредственно в самом балансе, за исключением случаев, когда представление, основанное на общем порядке ликвидности, является надежным и более уместным. В этих случаях представление активов и обязательств должно основываться на общем порядке ликвидности.

Непосредственно в самом балансе должны представляться как минимум следующие статьи (МСФО 1.68):

- основныесредства (property, plant and equipment);
- инвестиционная собственность (investmentproperty);
- нематериальные активы (intangibleassets);
- финансовые активы (за исключением инвестиций, отражаемых по методу долевого участия в соответствии с МСФО 28 и 31, дебиторской задолженности, денежных средств) (financialassets);
- инвестиции, учитываемые по методу долевого участия (investments accounted for using the equity method);
- биологические активы (biological assets);
- запасы (inventories);
- торговая и другая дебиторская задолженность (trade and other receivables);
- денежные средства и эквиваленты денежных средств (cash and cash equivalents);
- торговая и иная кредиторская задолженность (trade and other payables);
- резервы (обязательства с неопределенной суммой или сроком) (provisions);
- финансовые обязательства (за исключением торговой и иной кредиторской задолженности и резервов) (financial liabilities);

- обязательства и активы по текущему налогу (liabilities and assets for current tax);

- обязательства и активы по отложенному налогу (deferred tax liabilities and deferred tax assets);

- доля меньшинства, представляемая в разделе собственного капитала (minority interests, presented with inequity);

- вложенный капитал и резервы, создаваемые из чистой прибыли, причитающиеся владельцам капитала материнской компании (issued capital and reserves attributable to equity holders of the parent).

Непосредственно в самом балансе также должны быть статьи, представляющие следующие величины (МСФО 1.68А):

- общая величина активов, классифицируемых как активы, предназначенные для продажи (assets held for sale), и активов, включенных в выбывающие группы, классифицируемые как группы, предназначенные для продажи (disposal group held for sale), в соответствии с МСФО (IFRS) 5;

- обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемые как группы, предназначенные для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

При необходимости, в целях лучшего представления информации о финансовом положении компании, перечисленные выше статьи, могут отражаться в бухгалтерском балансе в разбивке по видам активов, обязательств и капитала (например, в составе акционерного капитала может выделяться уставный капитал).

Классификация активов

Краткосрочные активы

В соответствии с МСФО 1, актив классифицируется как краткосрочный, когда:

а) его предполагается реализовать либо держать для продажи или использования в нормальных условиях операционного цикла компании;

б) он содержится, главным образом, в коммерческих целях или в течение короткого срока и его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;

в) он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на их использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Таким образом, краткосрочные активы включают в себя денежные средства и те активы, которые предполагается превратить в деньги, продать или потребить в течение одного операционного цикла.

Операционный цикл компании представляет собой время между приобретением материалов, используемых в процессе производства, и их обращением в денежные средства или инструмент, быстро конвертируемый в денежные средства. Общепринято, что операционный цикл составляет 12 месяцев или менее и, таким образом, краткосрочные активы реализуются в течение 12 месяцев.

МСФО 1 предусматривает исключение для запасов и задолженности покупателей и заказчиков и классифицирует их как краткосрочные активы, даже когда не ожидается их реализовать в течение 12 месяцев с отчетной даты. Рыночные ценные бумаги классифицируются как краткосрочные активы, даже если большинство считает рыночные ценные бумаги более ликвидными, чем запасы или дебиторскую задолженность.

Краткосрочные активы в бухгалтерском балансе отражаются по видам активов,

1. Денежные средства и их эквиваленты, включают в себя:

- денежные средства в кассе (банкноты, монеты, иностранную валюту);

- счета на денежные переводы;

- банковские депозиты до востребования;

- высоколиквидные ценные бумаги со сроком погашения менее чем 3 месяца;

- др.

Денежные средства должны выдаваться по требованию, заверенному главным бухгалтером и директором компании. Срочные вклады или депозиты не могут считаться денежными средствами из-за временных ограничений на снятие со счета. В соответствии с МСФО 1, денежные средства, ограниченные в использовании, не включаются в краткосрочные активы, если эти ограничения не истекают в течение операционного цикла. Чтобы попасть в разряд краткосрочных активов, денежные средства должны использоваться на текущие расходы-

В соответствии с МСФО 7, эквивалентами денежных средств являются краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств, имеющие короткий срок погашения (три месяца или меньше) и не подвергающиеся большому риску изменения стоимости из-за изменения процентных ставок. Казначейские векселя и коммерческие бумаги являются примерами эквивалентов денежных средств.

2. Краткосрочные инвестиции – это легко реализуемые ценные бумаги, которые приобретаются за счет временно свободных денежных средств. В случае, если компанией используется различная классификация краткосрочных инвестиций (например, по видам бумаг), нет необходимости отражать эту информацию в балансе. Она обычно раскрывается в приложении к финансовой отчетности.

3. Дебиторская задолженность включает в себя:

- расчеты с покупателями и заказчиками;

- векселя к получению;

- дебиторскую задолженность дочерних компаний;

- дебиторскую задолженность подотчетных лиц.

В расчетах с покупателями и заказчиками отражаются суммы дебиторской задолженности покупателей, связанные с нормальной

деятельностью предприятия. Кроме этого, компания должна отразить в отчетности резерв по сомнительным долгам, суммы предоставленных скидок.

4. Запасы - это активы, которые предназначены для продажи в процессе деятельности компании, или производственного потребления для изготовления и реализации продукции, или в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг. При отражении запасов в балансе необходимо раскрыть, на какой основе производится оценка запасов, и метод определения стоимости.

Если рассматривается производственное предприятие, то сырье, незавершенное производство и готовая продукция должны выделяться отдельно в балансе или в приложении к финансовой отчетности.

5. Расходы будущих периодов - это активы, образованные предоплатой денежных средств. Они становятся расходами с истечением определенного периода времени, срока использования (например, предоплата, арендные платежи, страховые выплаты, отложенные налоги).

Внеоборотные активы

МСФО 1 использует термин «внеоборотные» для обозначения материальных, нематериальных и финансовых активов долгосрочного характера.

К внеоборотным активам относятся долгосрочные инвестиции, недвижимость, оборудование, нематериальные и другие активы, описанные ниже.

Долгосрочные инвестиции.

Инвестиции классифицируются как долгосрочные в том случае, если размещаются на срок более 12 месяцев (например, ценные бумаги: акции, облигации, долгосрочные векселя).

Основные средства.

К основным средствам относятся материальные активы, которые удовлетворяют следующим требованиям:

непосредственно используются в процессе нормального функционирования компании (производство товаров и услуг, сдача активов в аренду, использование в административных целях);

имеют длительный срок эксплуатации (более одного учетного периода).

Подробно об учете основных средств изложено в МСФО 16.

Нематериальные активы - это специфические активы предприятия, имеющие следующие характеристики:

отсутствие материальной формы;

длительный характер использования;

способность приносить доход.

К нематериальным активам относятся патенты, лицензии, монопольные права, торговые марки, деловая репутация. (МСФО 38 «Нематериальные активы».)

5. Прочие активы. Этот раздел включает в себя все виды активов, которые не вошли в предыдущие категории (например, авансы выплаченные, отложенные налоги, отложенные расходы по выпуску долгосрочных облигаций, долгосрочная дебиторская задолженность).

Классификация обязательств

Статьи указанного раздела обычно располагаются в балансовом отчете по степени возрастания срочности платежей.

1. Краткосрочные обязательства,

В соответствии с МСФО 1 обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, когда:

- его предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла компании; или
- оно подлежит погашению в течение 12 месяцев с отчетной даты. Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Иными словам, краткосрочные обязательства представляют собой задолженность компании, которую предполагается погасить либо путем использования оборотных активов, либо путем создания новых краткосрочных обязательств.

К краткосрочным обязательствам относятся также те виды задолженности, срок погашения которых наступил, или те, по которым в любой момент может быть предъявлено требование немедленного их погашения:

- обязательства, возникающие как следствие приобретения товаров и услуг, необходимых для нормального процесса функционирования компании (к ним относятся счета к оплате, краткосрочные векселя к оплате, задолженность по заработной плате, начисленные налоги и т.д.);
- задолженность, возникающая в результате предоплаты поставок товаров или предоставления услуг (например, авансовые платежи по аренде);
- другие виды обязательств, возникающих в ходе нормального операционного цикла, для погашения которых используются оборотные активы.

Согласно МСФО 1 отдельные виды обязательств (например, задолженность перед поставщиками и подрядчиками, другие операционные затраты) должны классифицироваться как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению более чем через 12 месяцев с отчетной даты, поскольку эти обязательства составляют часть оборотного капитала, используемого в нормальном операционном цикле компании.

Краткосрочные обязательства не являются частью текущего операционного цикла, однако требуют погашения в течение 12 месяцев с

отчетной, например: текущая часть обязательств, включающая выплату процентов, банковские овердрафты, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и прочие кредиторские задолженности по торговым операциям. Обязательства, включающие выплату процентов, которые обеспечивают финансирование оборотного капитала на долгосрочной основе и не подлежат погашению в течение 12 месяцев, классифицируются как долгосрочные обязательства.

Компания может ожидать, что некоторые обязательства, подлежащие погашению следующего операционного цикла, будут рефинансированы или пролонгированы по решению компании и поэтому не потребуют использования капитала компании. Такие обязательства считаются частью долгосрочного финансирования компании и должны классифицироваться как срочные.

2. Долгосрочные обязательства.

К долгосрочным обязательствам относятся все виды задолженности, которые компания не предполагает погасить в течение одного операционного цикла. В этот раздел включаются:

обязательства, возникающие как следствие приобретения активов путем выпуска долгосрочных облигаций;

обязательства, возникающие вследствие нормального функционирования предприятия (пенсионные обязательства);

условные обязательства, появление которых может привести к убыткам.

В отчетности должна быть отражена следующая информация, касающаяся долгосрочных обязательств:

дата погашения;

характер обязательства;

ставка процента;

описание гарантий выполнения обязательства.

Пошло этого, для облигаций долгосрочного характера в отчетности должна быть приведена информация относительно уменьшения их номинальной стоимости (если таковое имело место), а также относительно всех вознаграждений и скидок по этим обязательствам.

В ряде случаев обязательства могут быть подкреплены соглашением, включающим условия, нарушение которых влечет за собой обязательное погашение займа по первому требованию кредитора. В этом случае Международные стандарты финансовой отчетности: предписывают классифицировать обязательство как краткосрочное. МСФО допускают классифицировать такие обязательства как долгосрочные только в тех случаях, когда:

кредитор согласился перед утверждением финансовой отчетности не требовать платежа в случае нарушения условий соглашения;

отсутствует вероятность того, что дальнейшие нарушения произойдут в течение 12 месяцев с отчетной даты.

3. Прочие обязательства.

Этот раздел включает в себя все виды обязательств, которые не вошли в предыдущие категории (например, отложенные налоги). Статьи этого раздела часто включаются в состав краткосрочных или долгосрочных обязательств.

Классификация акционерного капитала

Акционерный капитал представляет долго акционеров в активах компании. В бухгалтерском балансе он может быть представлен классами, перечисленными ниже.

Уставный капитал.

Уставный капитал состоит из номинальной или объявленной стоимости обыкновенных и привилегированных акций. Количество разрешенных к выпуску акций, количество выпущенных и находящихся в обращении акций должно обязательно раскрываться в приложении к отчетности.

Информация об акциях должна раскрываться следующим образом:

Выпущенный акционерный капитал

Привилегированные акции, погашаемые по усмотрению владельца, не считаются частью капитала и обычно показываются в балансе между обязательствами и капиталом.

Добавочный капитал.

Добавочный капитал разделяется на основные категории: эмиссионный доход, (разница между номинальной ценой акций и фактически полученной суммой за выпущенные акции), средства от переоценки внеоборотных активов и прочий добавочный капитал.

Безвозмездно полученный капитал.

Безвозмездно полученный капитал включает в себя пожертвования в не денежном виде от акционеров или других лиц, такие как земля, ценные бумаги, здания, оборудование.

Накопленная прибыль, которая еще не распределена между акционерами, может подразделяться на:

- зарезервированную нераспределенную прибыль - определенную часть накопленной прибыли, которая не распределяется между акционерами и предназначается для каких-либо целевых мероприятий (например, для покрытия убытков);

- не зарезервированную нераспределенную прибыль, т.е. прибыль, которая может распределяться между собственниками компании (например, в виде дивидендов).

В раздел «Капитал» также включаются собственные выкупленные акции. Они обычно отражаются в отчетности по номинальной стоимости и уменьшают акционерный капитал компании.

Дополнительные статьи.

Дополнительные статьи должны включаться в баланс, когда это требуется МСФО или когда такое включение необходимо для достоверного представления финансовой отчетности.

2. Основные статьи и принципы построения отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах показывает эффективность деятельности компании за определенный период. В деловых и инвестиционных кругах этот отчет используется для определения рентабельности, инвестиционной ценности, кредитоспособности компании. Он предоставляет инвесторам и кредиторам информацию, с помощью которой они могут прогнозировать объемы будущего движения денежных средств.

В отношении содержания отчета о финансовых результатах можно выделить следующие вопросы, регламентируемые МСФО (IAS) 1:

- общее правило отражения доходов и расходов;
- требования к информации, которая должна представляться в самом отчете о финансовых результатах;
- требования к информации, которая должна представляться в самом отчете о финансовых результатах или в примечаниях.

В практике зарубежных компаний, в первую очередь стран англо-американской модели, сложились два подхода к представлению доходов и расходов в отчете о финансовых результатах:

- одноступенчатая форма (single-step) - сначала представляются все доходы, потом все расходы, и соответственно разница составляет прибыль периода;

- многоступенчатая форма (multi-step) - прибыль рассчитывается пошагово, при этом сопоставляются связанные между собой доходы и расходы, например из выручки от реализации вычитается себестоимость реализации и т.д.; российская форма отчета о финансовых результатах является примером данного варианта.

Некоторые компании используют не «чистые» варианты данных форм, а смешанные: например, выручка сопоставляется с себестоимостью, а остальные доходы и расходы группируются отдельно как прочие доходы и прочие расходы.

Кроме того, в ряде стран сложился подход к представлению доходов и расходов в зависимости от их функции (англо-американская модель), а в некоторых - в зависимости от их сущности (континентальная модель). Оба этих подхода разрешены МСФО, что подробнее рассмотрено ниже.

В финансовых отчетах, в том числе в отчете о движении денежных средств, уменьшение соответствующих статей (например, в отчете о финансовых результатах - все виды затрат, себестоимость продаж и убытки) обычно показывается в скобках либо со знаком «минус».

Формат отчета о финансовых результатах

В самом отчете о финансовых результатах должны представляться как минимум следующие статьи (МСФО 1.81 - 82):

- выручка от реализации (revenue);
- финансовые расходы (financial costs);
- доля прибылей (убытков) в ассоциированных компаниях или совместной деятельности, учитываемых по методу участия (share of profits and losses of associates and joint ventures accounted for using equity method);
- расходы на налог (tax expense);
- единая сумма, представляющая собой совокупность: а) посленалоговой прибыли или убытка от прекращенной деятельности и б) посленалоговой прибыли или убытка, признанного в связи с переоценкой справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу либо при выбытии активов и выбывающих групп в составе прекращенной деятельности (single amount comprising the total of (i) post-tax gain or loss of discontinued operations and (ii) the post-tax gain or loss recognised on the measurement of fair value less cost to sell or disposal of the assets or disposal groups constituting discontinued operation);
- прибыль и ли убыток (profit or loss).

Как распределение прибыли/убытка периода в самом отчете должны быть раскрыты:

- прибыль/убыток, причитающиеся доле меньшинства (profit or loss attributable to minority interest);
- прибыль/убыток, причитающиеся владельцам капитала материнской компании (profit or loss attributable to equity holders of the parent).

Дополнительные статьи должны представляться в отчете о финансовых результатах, когда это необходимо для полного и достоверного раскрытия финансовых результатов деятельности компании. Следует отметить, что данное требование считается выполненным лишь в том случае, когда необходимые статьи приведены непосредственно в отчет о финансовых результатах, а не в примечаниях к нему.

В то время как цели предоставления элементов финансовой отчетности едины для всех предприятий, способ их отражения в отчетности может отличаться.

В МСФО 1 приведены два альтернативных варианта классификации операционных и иных затрат: по видам затрат (естественный формат) и по функциям (функциональный формат). Хотя МСФО приветствуют представление компаниями анализа затрат, основанного на их классификации, непосредственно в отчете о прибылях и убытках, им разрешается также выносить эту информацию в примечания к отчету.

Естественная классификация затрат зависит от их характера:

- расходы на заработную плату;
- амортизационные отчисления;
- расходы на приобретение материалов;

- и др.

Таблица 3

Естественный формат отчета о финансовых результатах

	Расходы	Доходы
Выручка		X
Прочий операционный доход		X
Изменения в запасах	X	
Использованное сырье и материалы	X	
Заработная плата	X	
Расходы на амортизацию	X	
Прочие операционные расходы	X	
Итого операционных расходов		(X)
Прибыль то операционной деятельности		X

Функциональная схема распределения затрат, напротив, предполагает группировку затрат по классам в соответствии с их функцией, например:

- себестоимость продаж;
- коммерческие расходы;
- общехозяйственные расходы;
- и др.

Таблица 4

Функциональный формат отчета о финансовых результатах

Наименование статьи	Сумма
Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X
Прочий операционный доход	X
Сбытовые расходы	(X)
Административные расходы	(X)
Прочие операционные расходы	(X)
Прибыль от операционной деятельности	X

На практике отчеты о финансовых результатах большинства компаний представляют сочетание естественной и функциональной схем. Иногда они сопровождаются дополнительной информацией, содержащейся в других финансовых отчетах или в примечаниях. В частности, даже если расходы на амортизацию не выделены отдельной строкой в отчете о финансовых результатах, они будут представлены в отчете о движении денежных средств (правда, при условии, что применяется естественный метод). Как уже

говорилось выше, расходы по финансированию отражаются в отчете о финансовых результатах, независимо от выбранного метода классификации затрат.

3. Формат и основные операции, отражаемые в отчете об изменениях в капитале

Отчет об изменениях в капитале должен предоставить пользователю финансовой отчетности подробную информацию обо всех существенных изменениях в финансовом положении компании (таких как прибыли и убытки), а также других элементах, включая прибыль или убыток от переоценки основных средств, которые не отражаются в отчете о финансовых результатах.

В отличие от баланса и отчета о финансовых результатах, этот отчет не имеет подробно описанного формата представления. МСФО 1 предлагает два варианта отражения изменений, произошедших в капитале компании за отчетный период.

Первый вариант заключается в построении финансового отчета, который называется -Отчет об изменениях в капитале. Этот отчет должен включать в себя прибыли и убытки предприятия за отчетный период, в том числе те из них, которые признаются непосредственно в разделе «Капитал» (предоставляя подробную информацию по каждому виду прибылей и убытков, которые могут требоваться другими стандартами МСФО).

При этом вся информация должна быть представлена в разрезе по классам капитала, по каждому из которых должна быть произведена выверка входящего и исходящего сальдо (остатка капитала на начало и конец отчетного периода). На рисунке 1 приведен пример такого отчета:

Классы акционерного капитала



Тип операций	Акционерный капитал	Собственные акции, выкупленные компанией	Нераспределенная прибыль и прочие резервы	Итого собственные средства акционеров
На 31 декабря 20_5года	2225	- 434	139290	141081
Чистая прибыль за год	-	-	32484	32484
Приобретение собственных акций у акционеров	-	- 246	-	- 246
Дивиденды	-	-	- 1472	- 1472
На 31 декабря 20_6года	2225	- 680	170302	171847

Рис.1. Отчет об изменениях в капитале

При использовании второго варианта предприятие должно представлять Отчет о признанных прибылях и убытках, который будет включать только чистое влияние прибылей и убытков, отраженных в разделе «Капитал». В этом случае отчет не будет включать операции, связанные с изменением уставного капитала, выплаты дивидендов и т.д. Все эти статьи должны быть раскрыты в приложении к финансовой отчетности.

Таблица 5

Отчет о признанных прибылях и убытках

Наименование статьи	20_1 год	20_2 год
Прирост (снижение) в результате переоценки	543	(123)
Курсовые разницы по дочерним компаниям	(302)	101
Гудвилл, проданной дочерней компании	405	
Итого чистая прибыль (убыток) не признанная в балансе	646	(22)
Чистая прибыль или убыток из отчета о прибылях и убытках	355	(234)
Итого признанная прибыль/убыток	1001	(256)
Эффект от изменения в учетной политике		23

Эта форма построения более распространена среди российских предприятий, подготавливающих финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Если посмотреть на формат Отчета об изменениях в капитале, то можно увидеть, что отчет состоит из столбцов, которые описывают классы капитала I, и строк, которые описывают основные типы операций с капиталом.

Структура и операции с капиталом

Классы капитала

Капитал может быть разделен на следующие классы:

- уставный капитал (который, в свою очередь, может состоять из разных подклассов (привилегированных и обыкновенных акций);
- эмиссионный доход;
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- резерв по переоценке основных средств;
- резерв по курсовой разнице, полученной в процессе перевода отчетности дочерних компаний;
- гудвилл (деловая репутация) приобретенных компаний (дочерних ассоциаций);
- нераспределенная прибыль.

Обычно список классов капитала совпадает со списком счетов в разделе «Капитал» бухгалтерского баланса.

Отчет об изменениях в капитале должен отражать основные статьи, являющиеся результатом основных операций деятельности компании:

- прибыли и убытки, не признаваемые в отчете о прибылях и убытках (например, в связи с переоценкой финансовых инструментов);

- чистую прибыль (убыток);
- выплаченные дивиденды;
- изменения в дополнительном капитале;
- результаты сделок с акционерами (собственниками) компании.

Согласно МСФО 8, если изменения, произошедшие в учетной политике предприятия, повлекли за собой корректировку отдельных статей баланса, то они отражаются в капитале компании. Изменения также могут быть вызваны изменением какого-либо из международных стандартов.

Прибыли и убытки, не признаваемые в отчете о финансовых результатах, обычно включают в себя следующие операции:

- переоценка основных средств (включая переоценку, как первоначальной стоимости основных средств, так и амортизации);
- курсовые разницы, получаемые в процессе перевода отчетности дочерних компаний, выраженные в иностранной валюте;
- деловая репутация (гудвилл) приобретенных компаний.

Чистая прибыль определяется из отчета о финансовых результатах за отчетный период. После чистой прибыли в отчете должны быть отражены начисленные дивиденды и иные операции по распределению капитала владельцам. Уставный капитал может быть изменен с помощью операций по выпуску новых акций и выкупа акций у акционеров,

Обратите внимание, что некоторые операции могут затронуть сразу несколько классов капитала. Например, продажа новых акций по цене, превышающей номинал акции, может затрагивать класс уставного капитала и эмиссионного дохода одновременно.

4. Основные способы раскрытия информации в финансовых отчетах. Основные разделы учетной политики

Примечания к финансовой отчетности

Помимо раскрытия учетной политики компании в отношении определенных статей баланса, финансовая отчетность должна также содержать дополнительные сведения, позволяющие более точно судить об истинном положении компании.

Дополнительные раскрытия информации, требуемые стандартами МСФО, производятся в специальном

Требования к содержанию примечаний

В отношении содержания примечаний можно выделить следующие вопросы, регламентируемые МСФО (IAS) 1:

- структура примечаний;
- раскрытие учетной политики;
- ключевые источники оценки неопределенности;
- прочие раскрытия.

Структура примечаний

Примечания должны:

- представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и специфической использованной учетной политике;
- раскрывать информацию, требуемую стандартами и интерпретациями, которая не представляется непосредственно в балансе, отчете финансовых результатах, отчете об изменениях в собственном капитале и отчете о движении денежных средств;
- обеспечивать дополнительную информацию, которая не представляется непосредственно в балансе, отчете о финансовых результатах, отчете об изменениях в собственном капитале и отчете о движении денежных средств, но является уместной для их понимания.

Способы раскрытия информации

Подобная информация в финансовых отчетах может быть представлена в следующем виде:

- краткие пояснения (обычно приводятся в скобках в тексте основных отчетов);
- примечания к отчету;
- сопутствующие схемы и таблицы;
- перекрестные ссылки.

Краткие пояснения

С помощью кратких пояснений раскрывается дополнительная информация об отдельных статьях баланса. Преимущество кратких пояснений перед примечаниями к отчету или сопутствующими схемами состоит в том, что при применении пояснений дополнительная информация представляется непосредственно в отчете. В противном случае, полезные сведения могут ускользнуть от внимания пользователя.

Примечания должны представляться в системном виде. Каждая статья, представленная в балансе, отчете о финансовых результатах, отчете об изменениях в собственном капитале и отчете о движении денежных средств, должна иметь перекрестную ссылку с соответствующей информацией в примечаниях.

Основные условия, предъявляемые к подобной информации, - ее уместность и существенность.

С другой стороны, можно привести пример информации, которую обычно исключают из финансовой отчетности. Это могут быть схемы погашения задолженности предприятия за периоды, предшествующие отчетному, его возможности по привлечению заемного капитала и т.д.

Раскрытие учетной политики

Учетная политика - это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Руководство компании должно выбирать и применять учетную политику таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала

всем требованиям каждого применимого МСФО и интерпретации Постоянного комитета по интерпретации (ПКИ).

Отступление от требований Стандарта допустимо в чрезвычайно редких случаях, когда оно, по решению руководства, необходимо для достижения достоверного представления, т.е. когда соблюдение требования Стандарта может вводить в заблуждение. Компания должна оценить и раскрыть необходимость отступления от требования.

Важно, чтобы пользователи отчетности также могли самостоятельно оценить необходимость отступления и рассчитать корректировки для приведения отчетности в соответствие со стандартом.

При раскрытии учетной политики объясняется, каким образом были получены соответствующие показатели балансовой стоимости активов и обязательств. Например, накопленная амортизация уменьшает балансовую стоимость основных средств, а резерв по сомнительным долгам уменьшает дебиторскую задолженность.

МСФО 1 предписывает предприятиям раскрывать в отчетности все основные элементы применяемой ими учетной политики. Знание учетной политики предприятия позволит пользователям финансовой информации принимать более обоснованные решения. Раскрытию в финансовой отчетности подлежат принципы, которым следовало предприятие, и методы, которые оно использовало для воплощения этих принципов (поскольку подобная информация является существенной для определения финансового положения компании, направления потоков денежных средств, а также для определения результатов деятельности компании).

Раздел учетной политики предприятия должен описывать:

выбранные компанией принципы и методы учета;

-принципы и методы учета, наиболее характерные для данной отрасли;

-соответствие Международным стандартам финансовой отчетности.

Учетная политика МСФО может включать следующие разделы:

- основные подходы к составлению сводной финансовой отчетности;
- инвестиции в ассоциированные компании;
- совместная деятельность;
- иностранная валюта;
- финансовые инструменты;
- деловая репутация (гудвилл);
- исследования и разработки;
- расходы по разработке программного обеспечения;
- прочие нематериальные активы;
- инвестиции;
- инвестиции в недвижимость;
- основные средства;
- учет операций по аренде (арендатора);

- учет операций по аренде (арендодателя);
- материально-производственные запасы;
- договоры строительного подряда;
- дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- резервы предстоящих расходов и платежей;
- отложенные налоги на прибыль;
- акции;
- признание выручки;
- сравнительные показатели.

Стандарты МСФО обычно содержат список информации, которую требуется раскрыть при представлении финансовой отчетности. Например, информация по запасам должна быть разбита на следующие группы:

- сырье и материалы;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары.

Финансовая отчетность может сопровождаться аудиторским заключением установленной формы. По своему содержанию оно обычно не отличается от заключений, выдаваемых аудиторскими компаниями при аудите российских предприятий.

Закрытое акционерное общество
«ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»
(ЗАО «ПвК Аудит»)

Отчет аудиторов

Акционерам и Совету Директоров ОАО «Ростелеком»
(извлечение).

Мы провели аудиторскую проверку прилагаемых консолидированных балансовых отчетов открытого акционерного общества «Ростелеком» и его дочерней компании (в дальнейшем «Группа») по состоянию на 31 декабря 1999 и 1998 годов, а также соответствующих консолидированных отчетов о финансовых результатах, движении денежных средств и движении акционерного капитала за каждый год трехлетнего периода, закончившегося 31 декабря 1999 года. Ответственность за подготовку данной финансовой отчетности несет руководство Группы. Наша обязанность заключается в том, чтобы на основе проведенного нами аудита выразить мнение в отношении данной консолидированной финансовой отчетности.

Аудиторская проверка проводилась в соответствии со стандартами аудита, общепринятыми в Соединенных Штатах Америки. Согласно требованиям данных стандартов аудиторская проверка планировалась и проводилась таким образом, чтобы получить достаточную уверенность, что консолидированная финансовая отчетность не содержит

существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в финансовой отчетности. Аудит также включал оценку принятой учетной политики и существенных расчетов, сделанных руководством Компании, а также оценку представления консолидированной финансовой отчетности в целом. Мы считаем, что проведенная нами аудиторская проверка является достаточной основой для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной отчетности.

Москва, Россия.

26 декабря 2012. (за исключением Примечаний 16 и 20, подготовленных 31 января 2011 года).

5. Отчет о движении денежных средств

В соответствии с МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» содержит сведения о постоянных платежах денежных средств, а также денежных эквивалентов.

Денежные эквиваленты – это финансовые вложения которые должны быть:

- краткосрочными;
- высоколиквидными;
- подвержены незначительному риску в изменении стоимости.

Краткосрочные вложения – ценные бумаги сроком погашения до трех месяцев.

Движение денежных средств обобщается и анализируется по отношению к видам деятельности предприятия:

1. операционная деятельность - основная деятельность предприятия.
2. финансовая деятельность - изменение объема и состава собственного капитала и заемных средств.
3. инвестиционная деятельность - связана с выбытием долгосрочных активов и других инвестиций.

Информация о процентах и дивидендах должна быть раскрыта отдельными строками в отчете и может быть отражена:

1. В составе операционной деятельности.
2. В составе инвестиционной деятельности (полученные проценты и дивиденды).
3. В составе финансовой деятельности (выплаченные проценты и дивиденды).

Отчет о движении денежных средств имеет следующую структуру.

Таблица 6

Отчет о движении денежных средств

Наименование статьи	Сумма
Денежные средства, полученные от:	

Операционной деятельности	X XX
Инвестиционной деятельности	X XX
Финансовой деятельности	X XX
Изменение денежных средств	X XX
Денежные средства на начало года	X XX
Денежные средства на конец года	X XX

Таким образом, должно соблюдаться следующее равенство:

$$\begin{array}{l} \text{Денежные средства} \\ \text{на начало года} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Изменение денежных} \\ \text{средств} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Денежные средства на} \\ \text{конец года} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Изменение денежных} \\ \text{средств} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Денежные средства от} \\ \text{операционной} \\ \text{деятельности} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Денежные средства от} \\ \text{инвестиционной} \\ \text{деятельности} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Денежные средства от} \\ \text{финансовой} \\ \text{деятельности} \end{array} \quad \text{где,}$$

Существует два способа построения отчета: прямой и косвенный.

Прямой – показывает влияние, оказанное операционной деятельностью на счета денежных средств, и содержит информацию о полученных или уплаченных суммах по основным видам хозяйственных операций.

Косвенный – показывает разницу чистой прибыли/убытка с учетом корректировок, которые на прямую не связаны с движением денежных средств:

- воздействие не денежных операций;
- отсрочки и начисления;
- инвестиционные и финансовые потоки денежных средств.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Сходства и различия стандартов GAAP(США) и IAS (Европейские стандарты).
2. Как принципы финансовой отчетности влияют на формирование финансовой отчетности.
3. Разница и сходство в понятиях «рыночная стоимость» и «справедливая стоимость».
4. Какие активы согласно международным стандартам оцениваются по справедливой стоимости.
5. Развернутый формат бухгалтерского баланса.
6. Развернутый формат отчета о прибылях и убытках.
7. Развернутый формат отчета о движении денежных средств.
8. Развернутый формат отчета об изменениях в капитале.
9. Необходимость составления промежуточной отчетности.

10. Состав промежуточной отчетности.
11. Виды объединения компаний.

Тема4 Промежуточная и сегментная финансовая отчетность

1. Требования к составлению промежуточной финансовой отчетности (МСФО 34)

Отчеты, показывающие финансовое положение компании и результаты ее деятельности за период, не превышающий один год, называются промежуточными отчетами. Представление пользователям промежуточных отчетов позволяет повысить качество принимаемых ими решений, делая возможным проведение сравнительного анализа деятельности предприятия за более короткий период, чем один год.

Требования к составлению промежуточной финансовой отчетности регулируется МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

Данный стандарт применяется, если от предприятия требуется или оно самостоятельно принимает решение публиковать промежуточную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS). Комитет по международным стандартам финансовой отчетности приветствует предоставление промежуточной финансовой отчетности предприятиями, ценные бумаги которых обращаются на открытом рынке, если такая отчетность соответствует принципам признания, оценки и раскрытия информации, установленным в настоящем стандарте. В частности, приветствуется, когда предприятия, ценные бумаги которых обращаются на открытом рынке:

- представляют промежуточную финансовую отчетность, по крайней мере, по состоянию на конец первого полугодия своего финансового года; и
- предоставляют свою промежуточную финансовую отчетность не позднее чем через 60 дней после окончания промежуточного периода.

Промежуточная финансовая отчетность включает как минимум следующие компоненты:

- (a) сокращенный отчет о финансовом положении;
- (b) сокращенный отчет о совокупном доходе, представленный либо как:
 - (i) сокращенный единый отчет; или
 - (ii) сокращенный отдельный отчет о прибылях и убытках и сокращенный отчет о совокупном доходе;
- (c) сокращенный отчет об изменениях в капитале;
- (d) сокращенный отчет о движении денежных средств; и
- (e) избранные примечания к отчетности.

Пояснительные примечания предоставляют информацию обо всех изменениях, произошедших с момента составления последней финансовой отчетности. Как минимум, они должны содержать следующую информацию:

указание на то, что учетная политика применялась последовательно, или же описание любых происшедших последующих изменений;

пояснительные комментарии по поводу сезонности или цикличности операций;

природа и сумма тех статей отчетов, которые оказывают влияние на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль или движение денежных средств и которые являются необычными из-за своего характера, размера или происхождения;

изменения в оценочных показателях сумм, учтенных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года, или сумм, учтенных в предшествующие годы;

изменения по статьям непогашенных займов, включая нарушения по договорам займа, и по статьям капитала;

выплаченные дивиденды;

выручка и результат по хозяйственным или географическим сегментам в зависимости от того, какой формат по сегментной отчетности является первичным;

события после отчетной даты;

покупка или выбытие дочерних компаний и долгосрочных инвестиций, реструктуризации и прекращаемая деятельность;

изменения резервов, условных обязательств и активов;

указание на то, что промежуточная финансовая отчетность была составлена в соответствии с МСФО.

Как минимум, промежуточный финансовый отчет должен содержать каждый из заголовков и промежуточных суммарных показателей, которые были включены в самый последний годовой финансовый отчет.

При принятии решения о порядке признания и оценки статей, их классификации или раскрытии информации об их состоянии для целей промежуточной финансовой отчетности предприятию следует оценивать существенность с учетом финансовой информации за промежуточный период, без учета оценочных показателей за год.

Предприятие должно применять те же принципы учета в своих промежуточных финансовых отчетах, что и в своем последнем годовом финансовом отчете, за исключением тех изменений в учетной политике, которые были сделаны впоследствии.

При составлении промежуточной отчетности результаты всегда оцениваются по дискретному методу с начала года до отчетной даты. При этом финансовые результаты за год будут оцениваться одинаково, независимо от того, как часто компания представляет промежуточную финансовую отчетность.

Доходы, получаемые неравномерно в течение года (циклично, сезонно или нерегулярно), не должны включаться или переноситься в отчетность, если только их включение или перенос не будет обоснованным на конец финансового года. Например, получаемые дивиденды, государственные

дотации или полученные гранты должны признаваться только в момент их возникновения, но не на базе оценок или ожидания.

Аналогичным образом затраты, которые возникают неравномерно в течение финансового года, должны прогнозироваться или переноситься для целей промежуточной отчетности тогда и только тогда, когда этот тип затрат также возможно реально прогнозировать или перенести на конец финансового года.

2. Требования к составлению сегментной финансовой отчетности (МСФО 8)

Если деятельность компании, холдинга, финансово-промышленной группы диверсифицирована, то ее подразделения, управляемые различными группами руководителей, могут иметь отличные друг от друга показатели прибыльности. Как правило, эти подразделения ведут себя как самостоятельные компании, формально объединенные в единую организацию. Различия в уровне риска, показателях роста и рентабельности подразделений не могут быть оценены на основе консолидированной (сводной) отчетности. Поэтому Комитет по МСФО разработал стандарт, в соответствии с которым диверсифицированные компании должны представлять дополнительную информацию по наиболее важным направлениям своей деятельности.

Подготовка и представление сегментной отчетности сопряжены со следующими трудностями:

- во-первых, определенные сложности возникают в связи с решением вопроса о том, какие направления деятельности следует отражать в сегментной отчетности. Так, даже компании, осуществляющие одинаковые виды деятельности, обычно имеют различную организационную структуру, поэтому их сегментные отчеты могут значительно различаться;

- во-вторых, необходимо учитывать различия в методах трансфертного ценообразования при торговых операциях между подразделениями одной компании;

- в-третьих, возникает проблема распределения общих расходов между различными подразделениями компании (например, общехозяйственных расходов).

Несмотря на указанные сложности, сегментные отчеты значительно облегчают процесс принятия рациональных экономических решений.

Основное влияние на риски обычно оказывает вид деятельности подразделения и его привязка к географическому региону. Поэтому МСФО выделяют два типа сегментов: хозяйственные и географические.

Определение сегмента приводится в МСФО 8 «Операционный сегмент», в соответствии с которым:

Операционный сегмент - это компонент предприятия:

(а) который задействован в деятельности, от которой оно может генерировать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами того же предприятия),

(б) операционные результаты которого регулярно рассматриваются руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности, и

(с) в отношении которого имеется дискретная финансовая информация.

Отчетные сегменты

Предприятие должно отдельно представлять информацию о каждом операционном сегменте, который:

- был идентифицирован или является следствием агрегирования двух или более таких сегментов, и

- превышает количественные пороги.

Операционные сегменты зачастую демонстрируют схожие долгосрочные финансовые результаты в том случае, если они обладают схожими экономическими особенностями. Например, от двух операционных сегментов, обладающих схожими экономическими особенностями, можно ожидать схожие показатели долгосрочной средней валовой прибыли. Два или более операционных сегмента могут быть агрегированы в один операционный сегмент, если такое агрегирование совместимо с основным принципом настоящего МСФО (IFRS), сегменты обладают схожими экономическими особенностями и подобны по каждому из следующих аспектов:

- характер продуктов и услуг;

- характер процессов производства;

- тип или класс клиентов для их продуктов и услуг;

- методы, используемые для распределения продуктов или оказания услуг; и

- если применимо, характер нормативно-правовой среды, например, банковский сектор, страхование или предприятия коммунального обслуживания.

Предприятие должно отдельно представлять информацию об операционном сегменте, который удовлетворяет любому из следующих количественных порогов:

1. его заявленный в отчетности доход, включая продажи внешним клиентам и межсегментные продажи или передачи, составляет 10 или более процентов совокупной выручки, внутренней и внешней, всех операционных сегментов.

2. абсолютная сумма его заявленного в отчетности дохода или убытка составляет 10 или более процентов суммы, которая является большей из следующих величин в абсолютном выражении: (i) совокупный заявленный в отчетности доход по всем неубыточным операционным сегментам, и (ii)

совокупный заявленный в отчетности убыток всех убыточных операционных сегментов.

3. его активы составляют 10 или более процентов совокупных активов всех операционных сегментов.

Операционные сегменты, которые не соответствуют ни одному из количественных порогов, могут считаться отчетными и раскрываться отдельно, если руководство полагает, что сегментная информация была бы полезна для пользователей финансовой отчетности.

Предприятие может объединить информацию об операционных сегментах, которые не соответствуют количественным порогам, с информацией о других операционных сегментах, которые также не соответствуют количественным порогам, чтобы получить отчетный сегмент, но только тогда, когда операционные сегменты обладают схожими экономическими особенностями и удовлетворяют большей части критериев агрегирования, изложенных в [пункте 12](#).

Если совокупная внешняя выручка, заявленная в отчетности операционными сегментами, составляет менее 75 процентов дохода предприятия, должны быть идентифицированы дополнительные операционные сегменты как отчетные сегменты (даже если они не удовлетворяют критериям, изложенным в [пункте 13](#)), пока, по крайней мере, 75 процентов дохода предприятия не будут приходиться на отчетные сегменты.

Информация о других видах деятельности и операционных сегментах, которые не являются отчетными сегментами, должна быть объединена и раскрыта в категории «все прочие сегменты» отдельно от других статей, требующих сверки, требуемой в соответствии с [пунктом 28](#). Источники дохода, включенного в категорию «все прочие сегменты», должны быть описаны.

Если руководство сочтет, что операционный сегмент, идентифицированный как отчетный сегмент в непосредственно предшествовавшем периоде, сохраняет свою значимость, информация о таком сегменте должна и далее представляться отдельно в текущем периоде, даже если он больше не удовлетворяет критериям классификации в качестве отчетного сегмента, изложенным в [пункте 13](#).

Если операционный сегмент идентифицирован как отчетный сегмент в текущем периоде в соответствии с количественными порогами, сегментная информация за предыдущий период, представленная в сравнительных целях, должна быть пересчитана, чтобы отразить новый отчетный сегмент как отдельный сегмент, даже если этот сегмент не удовлетворял критериям классификации в качестве отчетного сегмента, изложенным в [пункте 13](#), в предыдущем периоде, кроме случаев, когда необходимой информации нет в наличии, а затраты на разработку такой информации были бы чрезмерными.

Может существовать практический предел количества отчетных сегментов, которые предприятие раскрывает отдельно, при превышении

которого сегментная информация может стать чрезмерно детализированной. Хотя точного предела установлено не было, как только количество сегментов, которые являются отчетными сегментами в соответствии с [пунктами 13 - 18](#), превысит десять, предприятию следует рассмотреть вопрос о возможном достижении практического предела.

Пример:

Холдинг «Юго-Запад» включает в себя несколько предприятий, работающих в сфере производства продуктов питания, напитков и оказания услуг. Согласно данным за 2014 год холдинг осуществлял следующие виды деятельности (в тысячах рублей)

Таблица 1

	Продукты	Напитки	Алкоголь	Магазины	Склады	Итого
Продажи:	2798	396	1558	1975	1348	8075
Внешним клиентам	2340	173	1282	1722	603	6120
Другим клиентам	458	223	275	253	745	1955
Результаты сегмента	201	-42	227	-128	481	739
Активы сегмента	1584	1106	1672	341	2629	7332

Холдинг проводит свои операции на европейской территории России, и в 2014 году результаты его деятельности в разбивке по географическому признаку составили:

Таблица 2

	Москва	Санкт-Петербург	Воронеж	Липецк	Итого
Продажи:	2876	1658	1660	1881	8075
Внешним клиентам	2790	1540	1250	540	6120
Другим клиентам	86	118	410	1341	1955
Результаты сегмента	489	-158	157	245	739
Активы сегмента	2938	1592	1167	1635	7332

Результаты сегмента - показатель операционной прибыли до вычитарасходов на головной офис, процентного дохода или расходов (за исключением финансовых сегментов), налогов на прибыль, результатов чрезвычайных обстоятельств, прибылей или убытков по инвестициям (если сегмент не является финансовым) и за вычетом доли меньшинства

Определение активов и обязательств сегментов происходит следующим образом:

в данный раздел включаются все операционные активы и обязательства, возникающие в связи или используемые для операционной деятельности данного сегмента, которые либо имеют к данному сегменту непосредственное отношение, либо обоснованно могут быть отнесены к данному сегменту;

включение статей в результаты, активы и обязательства сегмента должно происходить на симметричной основе. Например, если результат

сегмента отражает расходы на амортизацию, амортизируемый актив должен быть включен в активы сегмента, Аналогично, если результат сегмента включает в себя расходы и обязательства по выплате процентов по кредиту, соответствующие кредиты должны быть включены в обязательства сегмента;

активы/обязательства, связанные с начисленными и отложенными налогами, должны быть исключены;

активы, используемые совместно двумя или более сегментами, должны быть распределены по сегментам, только если соответствующие им доходы или расходы также распределены по этим же сегментам.

Выделение сегментов происходит на основе организационной и управленческой структур, а также системы внутренней финансовой отчетности компании. Такой подход называют управленческим. Он основан на допущении, что менеджмент компании имеет наиболее верное представление об основных источниках риска и выгод, связанных с деятельностью компании, что, соответственно, может служить основой для выделения отчетных сегментов. Подразделение бизнеса, на компоненты исходя из основных рисков и выгод, получаемых компанией, лежит в основе первичного формата сегментной отчетности. Менее значимые (вторичные) источники рисков и выгод составляют основу для формирования вторичного формата сегментной отчетности

Таким образом, первичный формат сегментной отчетности формируется на основе:

- ♦ хозяйственных сегментов, если риски и нормы прибыли компании главным образом зависят от различий в производимых товарах и услугах. Соответственно, вторичная информация представляется по географическим сегментам;

- ♦ географических сегментов, если риски и нормы прибыли компании в основном зависят от места расположения рынков сбыта или операций компании в разных странах или разных географических зонах.

Вторичная информация представляется для групп соответствующих товаров и услуг.

Хозяйственный или географический сегменты являются отчетными сегментами, если соблюдены следующие условия:

- большая часть (>50%) продаж заработана вне компании;
- выручка от продаж, результаты сегмента или активы больше либо равны 10% общей соответствующей суммы всех сегментов;
- если вся выручка от внешних клиентов по всем отчетным сегментам составляет менее 75% всей выручки компании, то необходимо выделить дополнительные отчетные сегменты, пока не будет достигнут уровень 75%.

Попробуем определить, должны ли быть включены в отчетность сегменты холдинга «Юго-Запад».

Первое условие: не менее 50 процентов продаж сегментов составляют продажи внешним клиентам.

Таблица 3

Сегмент	Процент продаж внешним покупателям	Может быть квалифицирован как сегмент?
Отраслевой сегмент:		
Продукты	2340/2798 = 84%	да
Напитки	173/ 396 = 44%	нет
Алкоголь	1282/1558 = 82%	да
Магазины	1722/1975 = 87%	да
Склады	603/1348 = 45%	нет
Географический сегмент:		
Москва	2790/2876 = 97%	да
Санкт Петербург	1540/1658 = 93%	да
Воронеж	1250/1660 = 75%	да
Липецк	540/1881 = 29%	нет

Таким образом, реализация продуктов, алкоголя и торговля через магазин, могут быть квалифицированы как хозяйственные сегменты, а Москва, Санкт Петербург и Воронеж, как географические сегменты.

Второе условие: объем продаж, результаты или активы сегмента составляют не менее 10% от аналогичных показателей по компании в целом.

Общий объем продаж по всем сегментам составил 8075 тысяч рублей. Соответственно, выручка хозяйственного сегмента должна быть больше или равна 10% от общей выручки, т.е, не менее 807,5 тысяч рублей. Соответствующий 10-процентный порог для активов сегмента составляет 733 тысячи рублей.

Для расчета порогового значения по результатам сегмента примем к расчету только положительные значения, которые для хозяйственных сегментов составят 909 тысяч рублей (201+227+481), а для географических сегментов - 892 тысячи рублей (489 + 157+245). То есть порог для хозяйственных сегментов должен быть не менее 91 тысячи рублей, а для географических - 89 тысяч рублей.

Таблица 4

Сегмент	Превышает пороговое значение			Является ли отчетным сегментом?
	Выручка	Результаты	Активы	
10-процентный порог	807	91/89	733	
Отраслевой сегмент:				
Продукты	да	да	да	да
Алкоголь	да	да	да	да
Магазины	да	нет	нет	да
Географический сегмент:				
Москва	да	да	да	да
Санкт Петербург	да	да	да	да
Воронеж	да	да	да	да

Третье условие: продажи внешним клиентам по всем выделенным отчетным сегментам составляют не менее 75% от продаж компании.

75% от общей выручки холдинга составят 4590 тысяч рублей. Выручка, полученная от продаж внешним клиентам по выделенным отраслевым сегментам, составила 5344 тысячи рублей (87% от всего объема продаж). Выручка, полученная от продаж внешним клиентам, по выделенным географическим сегментам, составила 5580 тысяч рублей (91% от всего объема продаж холдинга). Таким образом, выделять дополнительные сегменты не требуется.

Сегменты, не отвечающие указанным выше критериям отчетного сегмента:

могут быть определены в качестве отчетных, несмотря на размер; могут быть объединены в отдельный отчетный сегмент с аналогичными сегментами внутренней отчетности; или должны включаться в отчетность как нераспределенная сверочная статья.

Отчетность по сегментам требует подробного раскрытия информации для каждого из видов форматов отчетности.

Для первичных сегментов необходимо раскрыть следующую информацию:

- выручка сегмента с разделением на выручку от внешних клиентов и выручку от других сегментов. При этом необходимо раскрыть источник полученной выручки (например, продажа товаров, оказание услуг и результаты сегмента;

доход от процентов и дивидендов, который напрямую относится к сегменту или может быть отнесен к нему на разумной основе;

балансовая стоимость активов сегмента;

обязательства сегмента;

стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов (так называемые капитальные затраты);

условные обязательства сегмента, которые напрямую относятся к сегменту или могут быть отнесены к нему на разумной основе;

расходы на амортизацию активов сегмента, включаемые в результаты сегмента за отчетный период;

результаты чрезвычайных обстоятельств, относящиеся к деятельности сегмента за отчетный период;

доля чистой прибыли или убытков от инвестиций, учитываемых по методу участия.

Кроме того, для первичных сегментов необходимо представить выверку между информацией по отчетным сегментам и сводными финансовыми отчетами в отношении выручки сегмента, его результатов, активов и обязательств.

По каждому вторичному сегменту необходимо указать:

выручку от внешних клиентов;

балансовую стоимость активов сегмента;
себестоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов (так называемые капитальные затраты).

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Необходимость составления промежуточной отчетности.
2. Состав промежуточной отчетности.
3. Причины формирования финансовой отчетности согласно МСФО 14.

РАЗДЕЛ 3. Порядок отражения в отчетности активов предприятия

Тема 5 Запасы (МСФО 2)

1. Классификация и методы оценки запасов

Стандарты и интерпретации, регулирующие вопросы учета и отражения в финансовой отчетности объектов запасов:

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

МСФО (IAS) 2 «Запасы»;

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;

МСФО (IAS) 18 «Выручка»;

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»;

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Настоящий стандарт применяется в отношении всех запасов, за исключением следующих:

(а) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договора на предоставление услуг (см. [МСФО \(IAS\) 11](#) «Договоры на строительство»);

(б) финансовые инструменты (см. [МСФО \(IAS\) 32](#) «Финансовые инструменты: представление информации» и [МСФО \(IAS\) 39](#) «Финансовые инструменты: признание и оценка»); и

(с) биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (см. [МСФО \(IAS\) 41](#) «Сельское хозяйство»).

Настоящий стандарт не применяется к оценке запасов, которыми владеют:

(а) Производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов переработки полезных ископаемых при условии, что они оцениваются по чистой цене продажи в соответствии с принятой практикой учета в этих отраслях. Если такие запасы оцениваются по чистой цене продажи, изменения в этой цене признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли.

(б) Товарные брокеры-трейдеры, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, изменения в справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли.

Запасы, упомянутые в [пункте 3 \(а\)](#), оцениваются по чистой цене продажи на определенных стадиях производства. Это происходит, например, когда собрана сельскохозяйственная продукция или добыты полезные ископаемые, а их продажа гарантирована в силу форвардного контракта или гарантии государства, или когда существует активный рынок и риск необеспечения продажи ничтожно мал. К таким запасам не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.

Брокеры-трейдеры - это лица, покупающие или продающие товары от имени других лиц или за свой собственный счет. Запасы, упомянутые в [пункте 3 \(b\)](#), в основном приобретаются с целью продажи в обозримом будущем и извлечения прибыли из колебаний в цене или из маржи брокера-трейдера. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, к ним не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.

Запасы - это активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- в процессе производства для такой продажи;
- в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

МСФО 2 «Запасы» предусматривает возможность выделения нескольких классов запасов:

- товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи;
- готовая продукция, произведенная компанией;
- незавершенное производство;
- сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе.

Запасы компании, оказывающей услуги, могут быть классифицированы как незавершенное производство.

Для компании сферы услуг запасы включают в себя стоимость услуг.

Хотя МСФО 2 не определяет критерии признания запасов, мы можем определить эти критерии исходя из принципов МСФО в части признания активов.

Итак, запасы признаются в качестве актива, когда:

- с большой долей вероятности можно утверждать, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

Стоит отметить, что при приобретении запасов момент признания актива не всегда совпадает с моментом перехода права собственности на запасы. Основным параметром, определяющим момент признания запасов в качестве актива, является переход к покупателю всех рисков и выгод от владения ими.

Одним из основополагающих моментов при учете товаров является переход права собственности на товары. Это право определяется договором и условиями поставки. В котором, в соответствии с Международными правилами толкования торговых терминов «Инкотермс» должен быть четко определен момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Этими же правилами трактуется и ответственность за риски и издержки, связанные с доставкой груза.

Исходя из принципа осмотрительности, запасы оцениваются по наименьшей из величин: себестоимости и чистой возможной стоимости реализации.

Себестоимость запасов - все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы доставить запасы до места их настоящего нахождения и состояния.

Чистая возможная стоимость реализации - это предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию.

Справедливая стоимость - это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Таким образом, в случае с чистой возможной стоимостью реализации стоимость запасов формируется по данным конкретной организации, а в случае со справедливой стоимостью - на основании данных всего рынка подобных активов.

Таким образом, чистая возможная стоимость реализации не всегда будет соответствовать справедливой стоимости запасов за вычетом затрат на совершение сделки.

Рассмотрим подробнее каждую из двух оценок - себестоимость и чистую возможную стоимость реализации.

Себестоимость запасов включает все затраты на приобретение, переработку, транспортировку и прочие аналогичные затраты, понесенные в целях доведения запасов до их текущего местоположения и состояния.

Затраты на приобретение включают следующие компоненты:

- цена покупки;
- импортные пошлины и прочие налоги, кроме возмещаемых компании налоговыми органами (например, налог на добавленную стоимость);
- транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг.

Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение. В редких случаях

затраты на приобретение могут включать курсовые разницы, возникающие вследствие недавнего приобретения запасов, счета на которые а выписаны в иностранной валюте.

Прочие затраты включаются в себестоимость в той мере, в какой они связаны с доведением запасов до их текущего местоположения или состояния. Это могут быть, например, непроизводственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Затраты на переработку включают затраты, непосредственно связанные с единицами произведенной продукции:

прямые затраты труда;

прямые затраты сырья;

постоянные накладные производственные расходы, относительно неизменные независимо от объемов производства (например, амортизация, обслуживание зданий и оборудования, административно-управленческие расходы);

переменные накладные производственные расходы, находящиеся в прямой (почти прямой) зависимости от объемов производства (например, косвенные затраты сырья и труда).

Услуги компании сферы обслуживания трактуются как запасы. Себестоимость этих запасов включает затраты на персонал (заработную плату и пр.), непосредственно участвующий в предоставлении услуг, контролирующий персонал и соответствующие накладные расходы. Затраты на торговый и общий административный персонал в себестоимость запаса не включаются, а учитываются как расходы в период их возникновения.

При определении себестоимости запасов для удобства могут использоваться два метода:

- метод нормативных затрат;

- метод розничных цен.

а) Метод нормативных затрат

Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они должны регулярно проверяться и при необходимости пересматриваться.

Пример Метод нормативных затрат

Для выпуска одного изделия компания применяет следующие нормативы:

стоимость основных материалов - 1000 руб.;

расходы на оплату труда производственного персонала - 2000 руб.

На конец отчетного периода остаток изделий составляет 500 единиц.

Согласно методу нормативных затрат складские запасы оцениваются следующим образом:

$(1000 \text{ руб.} + 2000 \text{ руб.}) \times 500 \text{ ед.} = 1\,500\,000 \text{ руб.}$

б) Метод розничных цен

Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого числа быстро меняющихся изделий, имеющих одинаковую маржу, и для которых нецелесообразно использовать другие методы оценки себестоимости.

Себестоимость запаса определяется путем уменьшения общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент валовой маржи. Величина используемого процента учитывает запас, цена которого была снижена ниже первоначальной продажной цены. Для каждого подразделения розничной торговли часто используется среднее значение процента.

Пример Метод розничных цен

Торговое предприятие «Трэйд» производит розничную продажу товаров с торговой надбавкой в размере 20% для всех товаров. Остаток товаров на 1 января 2XXX г. составлял 500 тыс. руб. В течение периода было закуплено товаров на 200 тыс. руб. и продано товаров на 300 тыс. руб.

Себестоимость реализованных товаров - 250 тыс. руб. (300 тыс. руб. : 1,2).

Остаток товара на конец периода = остаток на начало + поступление - себестоимость реализованной продукции = 500 тыс. руб. + 200 тыс. руб. - 250 тыс. руб. = 450 тыс. руб.

Не включаются в себестоимость запасов следующие затраты:

- сверхнормативные затраты сырья, затраченного труда или прочие сверхнормативные производственные затраты;
- затраты на хранение, кроме тех случаев, когда такое хранение необходимо в ходе производственного процесса;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их текущего состояния и месторасположения;
- коммерческие расходы.

Подобные затраты отражаются как расходы того периода, в котором они были осуществлены.

Не включаются в себестоимость продукции следующие затраты, признаваемые в качестве расходов в период их возникновения:

- сверхнормативные потери сырья, трудозатраты или прочие производственные затраты;
- затраты на хранение, если только они не являются необходимыми для перехода к следующему этапу в производственном процессе;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их текущего местоположения и состояния;
- сбытовые расходы;
- транспортные расходы на доставку продукции заказчику.

Способы расчета себестоимости запасов при их продаже

Цены одних и тех же видов запасов, приобретенных в различные периоды времени, могут существенно различаться. В результате продажи запасов в течение года этот факт влияет на величину остатков запасов на конец отчетного периода и на себестоимость реализованной продукции. Таким образом, поскольку каждый вид запасов имеет свою специфическую цену, что, в свою очередь оказывает влияние на чистую прибыль компании, очень важно, какой из методов оценки запасов будет выбран компанией.

Основные методы оценки запасов:

- 1) метод ФИФО (первое поступление - первый отпуск);
- 2) метод средневзвешенной стоимости;
- 3) метод специфической идентификации.

Себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем специфической идентификации индивидуальных затрат.

Этот метод отражения подходит для изделий, предназначенных для специальных проектов, независимо от того, были ли они куплены или произведены.

Однако специфическая идентификация затрат не подходит в случае, когда существует большое количество статей запаса, которые могут быть взаимозаменяемыми. В таких обстоятельствах для получения расчетного воздействия на чистую прибыль или убытка за период может быть использован метод оценки тех статей, которые остаются в запасах.

Метод розничных цен

Метод розничных цен используется в розничной торговле для оценки быстроменяющихся изделий, имеющих одинаковые маржи, когда использование других методов оценки себестоимости неэффективно. Себестоимость запаса определяется путем уменьшения общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент валовой прибыли. Для подразделений компании, занятых в розничной торговле, используется среднее значение процента валовой прибыли, установленное для компании.

Этот метод применяется и для других целей. Например, нецелесообразно проводить инвентаризацию каждый период. Тогда, руководствуясь методом розничных цен, можно сделать оценку запасов на складе. В случае потерь, связанных с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, наводнения, кражи), инвентаризацию провести невозможно, Тогда, базируясь на информации из отчета о прибылях и убытках, можно использовать валовую маржу для оценки себестоимости реализованных запасов.

Пример:

ОАО «Дионис-Москва» осуществляет розничную продажу товаров. Компания установила единую 10-процентную торговую надбавку для всего ассортимента товаров.

На начало отчетного периода на складе компании находилось товаров на 300,000 руб.

Было закуплено товаров у поставщиков на 200,000 руб.

Было продано товара на 110,000 руб.

Валовая прибыль (10%) составила 10,000 руб.

Себестоимость реализованной продукции составила 100,000 руб.,

Оценка товара на складе компании составила $300,000 + 200,000 - 100,000 = 400,000$ руб.

Чистая возможная стоимость реализации

Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в следующих случаях:

- повреждение или порча запасов;
- полный или частичный моральный износ (устаревание);
- физический износ;
- снижение продажной цены;
- увеличение возможных затрат на завершение процесса производства запасов;
- увеличение возможных затрат на продажу запасов;
- стратегическое решение менеджмента о реализации продукции с убытком (демпинг);
- ошибки при производстве или закупке.

Запасы обычно списываются до чистой возможной стоимости реализации пообъектно (постатейно). Однако в некоторых условиях может быть удобно сгруппировать похожие или связанные друг с другом статьи. Стандарт предлагает несколько возможных ситуаций:

- запасы, относящиеся к одному и тому же ассортименту изделий;
- запасы, имеющие одно и то же предназначение или конечное использование;
- запасы, произведенные и продаваемые в одной географической области;
- запасы, которые практически не могут быть оценены отдельно от других запасов этого ассортимента.

Компании сферы услуг обычно аккумулируют затраты по каждой отдельной услуге, для которой будет устанавливаться отдельная продажная цена.

Расчеты чистой возможной стоимости реализации основываются на:

- величине запасов, предназначенных для реализации, на момент выполнения расчетов. Эти расчеты должны учитывать не только колебания рыночных цен до отчетной даты, но и колебания этих цен после окончания периода, в той степени, в какой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец периода;

- предназначение имеющихся запасов. Например, если запасы предназначены для реализации, то чистая возможная стоимость реализации определяется на основании текущих рыночных цен. Чистая возможная стоимость реализации запасов, уже предназначенных для выполнения контрактов фирмы на продажу или предоставление услуг, основывается на контрактной цене.

В условиях снижения чистой возможной стоимости реализации ниже уровня себестоимости готовой продукции из-за снижения чистой возможной стоимости реализации сырья затраты на замену сырья могут оказаться наилучшей из существующих оценок его чистой возможной стоимости реализации. Вся сумма уценки запасов до наименьшей из себестоимости или чистой возможной стоимости реализации должна быть признана расходом того периода, в котором фактически возникла эта уценка.

Сравнение методов определения стоимости запасов

Компании выбирают различные методы оценки исходя из влияния этого метода на отчет о прибылях и убытках, баланс или налоги.

Компания должна применять одинаковые формулы оценки для всех запасов, сходных по характеру и их использованию компанией. Для запасов различного характера или использования применение различных формул оценки может быть оправдано. Различие в географическом местоположении запасов и в соответствующих налоговых правилах недостаточно для оправдания использования различных формул оценки.

При выборе конкретного метода оценки товаров необходимо учитывать моменты, указанные ниже.

ФИФО:

- дает более высокую оценку прибыли;
- применяется для отраслей, в которых наблюдается снижение цен (экономия на налогах);
- при применении этого метода высокая прибыль выглядит привлекательно для кредиторов/инвесторов;
- при выборе ФИФО стоимость отражаемого в балансе остатка запасов близка к их восстановительной стоимости;
- закупки в конце года не влияют на финансовый результат;
- ФИФО предоставляет лучшую базу для соотнесения доходов и расходов.

Средневзвешенная стоимость:

- метод прост в применении и не требует высокой квалификации персонала бухгалтерии;

Часть товарно-материальных запасов, используемая при строительстве и вводе в эксплуатацию новых основных средств, капитализируется в составе первоначальной стоимости данного актива. Запасы, используемые при техническом обслуживании оборудования, относятся на расходы от основной деятельности в том периоде, когда они были понесены.

При учете запасов компании и отражении их в финансовой отчетности должен приниматься во внимание тот факт, что есть определенные риски, связанные с этими активами. Товары могут устареть или повредиться. У них может истечь срок годности до того момента, как товар будет реализован. В связи с такого рода возможными (условными) будущими событиями, наступление которых ведет к уменьшению материальных запасов или получаемых от них экономических выгод, МСФО 10 и 36 требуют образования резерва под обесценение запасов.

2. Раскрытие информации в финансовой отчетности

Согласно МСФО в финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация:

В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать следующую информацию:

- учетную политику, принятую для оценки запасов, в том числе использованный метод расчета их себестоимости;
- общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость запасов по классам (в классификации компании);
- балансовую стоимость запасов, учтенных по чистой возможной стоимости реализации;
- величину запасов, признанную в качестве расхода в течение текущего периода;
- величину списания запасов до чистой возможной стоимости реализации;
- обстоятельства или события, приведшие к возврату списания запасов;
- величину возврата любого списания, которая признается доходом в данном периоде;
- балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

Себестоимость запасов, списанных на расходы в течение периода, состоит из затрат, ранее включенных в оценку статей проданного запаса, нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативных величин производственных затрат, связанных с запасами. Особенности деятельности компании могут также потребовать включения других затрат, таких как затраты на сбыт продукции.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Сходства и различия стандартов GAAP(США) и IAS (Европейские стандарты).
2. Как принципы финансовой отчетности влияют на формирование финансовой отчетности.
3. Разница и сходство в понятиях «рыночная стоимость» и «справедливая стоимость».
4. Какие активы согласно международным стандартам

оцениваются по справедливой стоимости.

Тема 6 Основные средства (МСФО 16)

1. Порядок признания и учета основных средств

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»;

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, ошибки и изменения в бухгалтерских расчетах»;

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;

МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;

МСФО (IAS) 17 «Аренда»;

МСФО (IAS) 18 «Выручка»;

МСФО (IAS) 20 «Учет государственной помощи»;

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»;

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»;

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;

МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, предназначенных для продажи, и прекращенная деятельность»;

МКИ (IFRIC) 1 «Изменения в обязательствах по демонтажу и ликвидации основных средств, восстановлению среды и иных аналогичных обязательствах».

Настоящий стандарт должен применяться для учета основных средств, за исключением случаев, когда другой стандарт определяет или разрешает иной порядок бухгалтерского учета.

Настоящий стандарт не применяется к:

(а) основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

(b) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);

(c) признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»);

(d) правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Тем не менее, настоящий стандарт применяется в отношении основных средств, используемых для разработки или эксплуатации активов, описанных в **подпунктах (b) - (d)**.

Другие стандарты могут требовать признания того или иного объекта основных средств с использованием подхода, отличного от подхода, предусмотренного настоящим стандартом. Например, МСФО (IAS) 17 «Аренда» требует от предприятия применять в качестве критерия признания арендованного объекта в составе основных средств передачу рисков и выгод.

Однако в подобных случаях остальные аспекты порядка бухгалтерского учета основных средств, включая амортизацию, определяются требованиями настоящего стандарта.

Предприятие, применяющее модель учета инвестиционного имущества по фактическим затратам в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», должно использовать модель учета по фактическим затратам, предусмотренную настоящим стандартом.

Согласно МСФО 16: Основные средства - это материальные активы, которые:

- используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей;
- предполагается использовать в течение более чем одного отчетного периода.

В данном определении под отчетным периодом подразумевается финансовый год.

Признание затрат в качестве актива или расхода может иметь значительное влияние на финансовую отчетность.

При признании объекта в качестве основного средства действуют общие условия признания активов (см. раздел «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности»).

Объект основных средств должен признаваться в качестве актива, когда:

- с большой долей вероятности можно утверждать, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

Некоторые активы, на первый взгляд представляющие собой материалы либо нематериальные активы, классифицируются в качестве основных средств, если они не могут использоваться иначе как во взаимодействии с объектом основных средств, а именно:

- крупные запасные части и сервисное оборудование (МСФО 16.8), если компания намерена использовать их в течение более чем одного периода. Примеры крупных запасных частей: кресла для самолета, двигатель транспортного средства и т.д.;

- программное обеспечение (МСФО 38.4), без которого не может функционировать объект основных средств. Пример - оборудование с числовым программным управлением.

Для того чтобы определить, каким образом классифицировать актив, содержащий одновременно материальный и нематериальный компоненты, - как основное средство или как нематериальный актив, бухгалтеру следует использовать свое профессиональное суждение. Многие нематериальные активы имеют материальный носитель - например, программа может содержаться на дискете, однако в данном случае программа не является неотъемлемой частью дискеты, так же как и дискета не является

неотъемлемой частью программы, поэтому их следует учитывать отдельно, как материальный актив (запасы) и нематериальный актив (программный продукт).

При определении соответствия первому условию признания компания должна:

- оценить степень вероятности получения будущих экономических выгод от объекта;
- определить, переходят ли к ней риски, связанные с его использованием.

Все это возможно только тогда, когда выгоды и риски, связанные с активом, перешли к компании. Иначе объект не будет признан в качестве актива.

На балансе завода по производству металлоизделий после приватизации остался детский сад, который формально находится в собственности завода, но завод несет издержки по его обслуживанию. Детский сад и здание, в котором он расположен, не может быть продан или отчужден заводом. Детский сад не признается в качестве основного средства.

Второе условие признания, надежную оценку стоимости, можно получить из:

- суммы сделки, свидетельствующей о покупке или обмене актива;
- суммы обменной операции, в результате которой произошел равноценный обмен активом; или суммы затрат по созданию актива собственными силами (материалы);
- рабочая сила, прочие затраты).

Первоначальная оценка основных средств

Все затраты на объекты основных средств, как первоначальные, так и последующие, признаются исходя из единых критериев признания:

- вероятность получения экономических выгод и
- и возможность надежной оценки стоимости объекта основных средств.

В результате:

1) списываются на расходы периода и не признаются в стоимости объектов основных средств:

- затраты на ежедневное обслуживание (мелкий ремонт и поддержание) объектов основных средств (заработная плата, мелкие запчасти, материалы);

2) включаются в стоимость объектов основных средств:

- затраты на замену частей объектов основных средств при соответствии критериям признания и при одновременном списании стоимости замененной части;

- затраты на периодические технические осмотры (major inspections for faults) при соответствии критериям признания и при одновременном списании оставшейся стоимости предыдущего осмотра.

Пример: обязательный технический осмотр транспортного средства.

Объект, который может быть признан в качестве основного средства, должен быть оценен по фактической стоимости, которая включает покупную цену, в том числе импортные пошлины и не возмещаемые налоги на покупку, а также прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению. Торговые скидки вычитаются при определении покупной цены.

Примерами прямых затрат являются:

- затраты на подготовку площадки;
- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку;
- стоимость профессиональных услуг, таких как работа архитекторов и инженеров;
- предполагаемая стоимость демонтажа и удаления актива и восстановления площадки.

Если основное средство приобретается на условиях отсрочки платежа, его стоимость равна фактической стоимости покупки, а разница между этой величиной и суммарными выплатами (проценты по покупке) признается расходом, если только она не капитализируется в соответствии с МСФО 23 «Затраты по займам».

Не включаются в стоимость основного средства:

- административные и другие общие накладные расходы, если они не относятся непосредственно к приобретению актива или доведению его до рабочего состояния;
- расходы по вводу в эксплуатацию и другие подготовительные расходы, если они не являются необходимыми для приведения актива в рабочее состояние.

Первичные операционные убытки, понесенные до достижения показателей эксплуатации основного средства, признаются как расход.

Пример:

Компания «Новосибирские газводы» приобрело линию по разливу газированного напитка «Малинка». Смонтированное оборудование было принято к учету. Однако понадобились консультации специалистов поставщика, чтобы настроить это оборудование под фирменные бутылки предприятия. Консультационные услуги стоимостью 456 231 руб. были отнесены на себестоимость оборудования

Если основное средство произведено самой компанией, его стоимость равна стоимости затрат по его производству. При этом любая внутренняя прибыль должна быть исключена.

В отделе компьютерного обеспечения компании «ВЭБ» собрали из отдельных комплектующих компьютер для отдела маркетинга. Стоимость затрат по изготовлению компьютера (комплектующие и зарплата инженера) составили 25 000 руб. Первоначальная оценка компьютера - 25 000 руб.

Если же бухгалтер посчитает, что стоимость компьютера должна соответствовать стоимости такого же компьютера в магазине (например: 30

000 руб.), поставит его на учет по завышенной стоимости и отнесет разницу на прибыль отдела компьютерного обеспечения, он нарушит предписания МСФО.

Одно из отличий учета основных средств по РПБУ и МСФО состоит в том, что ПБУ 6/01 разрешает объекты стоимостью не более 10 тыс. руб. за единицу списывать на затраты по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. Подобный стоимостный порог отсутствует в МСФО 16 «Основные средства».

Таким образом, при формировании финансовой отчетности по МСФО на основе российских данных, то необходимо восстановить списанные объекты основных средств (признать в учете, начислить по ним амортизацию, провести тест на наличие признаков обесценения и пр.), но так как эти суммы бывают не существенными то можно их не восстанавливать. При этом необходимо отразить данную информацию в учетной политике и в приложении к финансовой отчетности и раскрыть сумму списанных ОС вследствие их незначительной стоимости. При этом известны случаи, когда в соответствии с корпоративной учетной политикой по МСФО ОС до 10 тыс. евро в международной отчетности сразу включаются в затраты и не амортизируются.

МСФО 16 определяет две модели оценки основных средств после первоначального признания:

- по фактической стоимости (costmodel);
- по переоцененной стоимости (revaluationmodel).

Переход от модели фактической стоимости к модели переоцененной стоимости

Если предприятие в оценке основных средств переходит от модели фактической стоимости к модели переоцененной стоимости, данное изменение учетной политики отражается аналогично переоценке, т.е. перспективно, без пересчета начального сальдо капитала и сравнительной информации.

Основные средства относятся к амортизируемым активам, т.е. к активам, стоимость которых включается в расходы периода постепенно, в течение срока использования актива предприятием, т.е. срока полезного использования (подробнее об амортизации см. ниже). Кроме того, основные средства относятся к внеоборотным активам с длительной экономической жизнью, которые подвержены обесценению в связи с моральным износом, порчей и т.д. Соответственно, основные средства на отчетную дату подлежат проверке на обесценение.

Оба приведенных выше метода оценки основных средств требуют корректировки стоимости активов на сумму накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения (при наличии обесценения основного средства).

Оценка по фактической стоимости

Модель учета по фактической стоимости исходит из первоначально признанной стоимости основных средств, т.е. фактических затрат на их приобретение, в качестве базы для определения их балансовой стоимости.

Формула фактической стоимости:

$$\text{Фактическая стоимость} = \text{Первоначально признанная стоимость} - \text{Накопленная амортизация} - \text{Накопленный убыток от обесценения}$$

Оценка по переоцененной стоимости

Модель учета по переоцененной стоимости исходит из периодических переоценок основных средств по справедливой стоимости и, соответственно, может применяться ко всем объектам основных средств, справедливая стоимость которых может быть надежно оценена (measuredreliably).

В российском учете допускаются периодические переоценки групп однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам (ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Результаты этих переоценок могут не соответствовать требованиям МСФО 16, например, в случаях, когда переоценка осуществляется путем индексации стоимости основных средств.

Тем не менее, в тех случаях, когда переоценка в российском учете производится на основе данных о текущих рыночных ценах на аналогичные активы, результаты такой переоценки могут быть использованы в модели учета по переоцененной стоимости в соответствии с МСФО 16.

Формула переоцененной стоимости:

$$\text{Переоцененная стоимость} = \text{Справедливая стоимость на день переоценки} - \text{Накопленная амортизация} - \text{Накопленный убыток от обесценения}$$

Примечание. Важно!

Не следует путать модель оценки по переоцененной стоимости с моделью оценки по справедливой стоимости, которая используется для оценки инвестиционной собственности согласно МСФО 40 «Инвестиционная собственность»: изменение стоимости основных средств в результате переоценки отражается в капитале в качестве резерва переоценки, в то время как изменение справедливой стоимости объекта инвестиционной собственности отражается на счете прибылей и убытков.

Переоценка объектов основных средств в соответствии с моделью оценки по переоцененной стоимости производится по группам основных средств:

- земля;
- земля и здания;
- оборудование;
- суда;
- самолеты;
- автотранспортные средства;
- мебель и прочие принадлежности;
- оборудование административных помещений.

При этом в случае переоценки одного объекта из любой группы основных средств компания должна переоценить все объекты, входящие в данную группу.

Увеличение балансовой стоимости объекта основных средств от переоценки отражается по кредиту капитала, субсчета «прирост стоимости от переоценки». Однако в случае, когда это увеличение полностью или частично компенсирует ранее признанное на счете прибылей и убытков снижение балансовой стоимости данного объекта от переоценки, оно отражается по кредиту счета прибылей и убытков в той мере, в какой оно компенсирует ранее признанное снижение стоимости.

Уменьшение балансовой стоимости объекта основных средств от переоценки отражается по дебету счета прибылей и убытков. Однако в случае, когда это уменьшение полностью или частично компенсирует ранее признанное в капитале увеличение балансовой стоимости объекта от переоценки, оно отражается по дебету капитала по субсчету «прирост стоимости от переоценки» в той мере, в какой оно компенсирует ранее признанное в капитале увеличение стоимости.

Справедливая стоимость земли и зданий определяется на основе их рыночной стоимости, для оценки которой обычно приглашается независимый оценщик.

Справедливая стоимость машин и оборудования определяется:

- на основе рыночной стоимости, оцениваемой независимым оценщиком либо
- в отсутствие рыночной стоимости, на основе восстановительной стоимости с учетом накопленной амортизации объекта.

2. Способы начисления амортизации

Амортизация - это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

Таким образом, стоимость амортизируемых активов, в том числе основных средств, не признается расходом сразу при приобретении основного средства, а переносится на расходы или включается в стоимость

другого актива в течение периода службы актива, называемого сроком полезного использования.

Срок полезного использования - это:

а) период, в течение которого ожидается использование компанией амортизируемого актива либо

б) количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

При определении срока полезного использования рассматриваются следующие факторы:

- ожидаемый объем использования объекта основных средств компанией;

- предполагаемый физический износ - производственные факторы: количество смен, планируемый график ремонта и обслуживания объекта и т.д.;

- моральный износ;

- юридические или аналогичные ограничения на использование актива, например, в случае аренды объекта основных средств - сроки аренды.

Таким образом, одинаковые основные средства могут иметь различные сроки полезного использования, если, например, их планируют использовать с различной интенсивностью.

Амортизируемая стоимость - это фактические затраты на приобретение актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости.

Пример. Расчет амортизационных отчислений

Предприятие приобрело станок за 700 000 руб. Расчетный срок использования станка - 10 лет. Предприятие планирует использовать станок в течение всего расчетного срока использования. Соответственно ежегодные амортизационные отчисления составят 70 000 руб. (700 000 руб. / 10 лет).

Амортизируемая сумма определяется после вычета ликвидационной стоимости.

Ликвидационная (residual) стоимость объекта основных средств - это сумма, которая могла бы быть получена за данный объект, если бы на момент оценки он находился в том возрасте и состоянии, в каком он, как ожидается, будет находиться по истечении срока его полезного использования.

Какие же методики начисления амортизации предложены экономистами? На этот вопрос есть несколько ответов.

Некоторые экономисты считают, что компания должна максимально быстро компенсировать свои издержки, связанные с основным средством. Поэтому они предлагают максимум издержек относить на начало периода эксплуатации, постепенно снижая уровень амортизационных отчислений в течение срока эксплуатации объекта основных средств.

Оппоненты считают, что уровень амортизационных отчислений должен напрямую зависеть от уровня изношенности оборудования. Чем больше изношено оборудование, тем больше оно требует ремонтов и запасных частей и, следовательно, тем больше должны быть амортизационные отчисления.

Наконец, есть группа экономистов, отстаивающих взгляд, что амортизация - это лишь процесс распределения издержек по приобретению объекта основных средств на весь срок его эксплуатации. Никакого глубинного экономического смысла в нем нет, следовательно, все методы хороши и применим любой из них. Следовательно, лучший из них - самый простой (линейный и равномерный).

МСФО не дают никаких указаний по поводу выбора механизмов начисления амортизации. Выбор экономически оправданного метода находится в компетенции компании. На протяжении всего срока полезной службы актива методика начисления амортизации может изменяться и пересматриваться для текущего и будущего периодов.

На практике начисление амортизации может отражаться в бухгалтерских регистрах по дням, месяцам или одной проводкой в конце года

Метод равномерного начисления (линейный метод)

Метод равномерного начисления является самым простым и самым распространённым. Его используют примерно 70% всех предприятий. Амортизационные отчисления списываются равными долями в течение всего срока полезной службы актива.

Пример:

Компания приобрела новый компьютер. Стоимость составила 10 000 руб., предполагаемый нами срок службы (с учетом морального и физического износа) составляет 5 лет. Таким образом, ежегодно мы будем списывать на амортизацию $10000/5 = 2000$ руб.

Таблица 1

Расчет амортизации методом равномерного начисления

Год	Балансовая (остаточная) стоимость на начало года (руб.)	Амортизация (руб.)	Балансовая (остаточная) стоимость на конец года (руб.)
1	10000	2000	8000
2	8000	2000	6000
3	6000	2000	4000
4	4000	2000	2000
5	2000	2000	0

При наличии ненулевой ликвидационной стоимости основного средства, амортизация начисляется исходя из его амортизируемой, а не первоначальной стоимости. Так, если бы в вышеприведенном примере ликвидационная стоимость компьютера была равна 1 000 руб., амортизация

начислялась бы в течение пяти лет исходя из амортизируемой стоимости в 9 000 рублей, т.е. по 1 800 рублей ежегодно.

Метод уменьшаемого остатка

Метод уменьшаемого остатка, относящийся к категории ускоренной амортизации, предполагает уменьшение суммы амортизации на протяжении срока полезной службы актива.

Сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средства на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого в высокотехнологичных отраслях и для наиболее эффективных типов машин.

Например, мы купили станок стоимостью 120 000 руб. Предполагаемый нами срок службы (с учетом морального и физического износа) составляет 8 лет. Коэффициент ускорения равен 2. Таким образом, годовая сумма амортизации составит с учетом ускорения $25\% = (100\% / 8 \times 2)$.

Таблица 2

Расчет амортизации методом уменьшаемого остатка

Год	Балансовая (остаточная) стоимость на начало года (руб.)	Норма амортизации, (%)	Амортизация, (руб.)	Остаточная стоимость на конец года (руб.)
1	120000	25	30000	90000
2	90000	25	22500	67500
3	67500	25	16875	50625
4	50625	25	12 656	37969
5	37969	25	9492	28477
6	28477	25	7119	21357
7	21357	25	5339	16018
8	16018	25	4005	12014

Теоретически, при таком способе балансовая стоимость никогда не будет списана. Остаток (в нашем случае 12 014 руб.) будет списан в последний год начисления амортизации.

Этот способ позволяет списать максимальную часть амортизируемой стоимости в первые годы работы основного средства. Таким образом, компания имеет возможность максимально эффективно возмещать расходы по приобретению объекта основных средств.

Метод единиц продукции (производственный метод)

Производственный метод предполагает использование для исчисления амортизации натуральных объемов продукции, произведенной этим активом.

Например, была принята в эксплуатацию установка по производству полиэтиленовых ящиков стоимостью 160 000 руб. На ней собираются произвести 320 000 ящиков, причем в первый год - 100 000, во второй - 60 000, в третий - 90 000, в четвертый - 70 000.

Таблица 3

Расчет амортизации методом единиц продукции

Год	Балансовая (остаточная) стоимость на начало года (руб.)	Количество продукции	Амортизация (руб.)	Балансовая (остаточная) стоимость на конец года (руб.)
1	160000	100000	$160\,000 \times (100/320) = 50000$	110000
2	110000	60000	$160\,000 \times (60/320) = 30000$	80000
3	80000	90000	$160\,000 \times (90/320) = 45000$	35000
4	35000	70000	$160\,000 \times (70/320) = 35000$	0

Этот метод, прекрасно соотносит амортизацию с выполненным объемом работ, не учитывает ни факторов физического износа, ни соображений экономической привлекательности списания максимума стоимости в первые периоды эксплуатации актива.

Вместо производственных изделий при расчете амортизации могут рассматриваться тонны нефти, кубометры газа, километры автопробега.

Метод суммы лет

Метод суммы лет предполагает использование для исчисления амортизации сумму чисел лет срока полезного использования объекта.

Например, было принято в эксплуатацию оборудование по упаковке лекарств, стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования составляет 5 лет. Сумма чисел лет срока использования равна 15 (1+2+3+4+5). Этот метод предполагает два варианта начислений, снижающаяся амортизация и возрастающая амортизация. Снижающаяся амортизация представлена ниже, в таблице 4.

Таблица 4

Расчет амортизации методом суммы лет

Год	Балансовая стоимость (остаточная) на начало года (руб.)	Норма амортизации, (%)	Сумма годовой амортизации, (руб.)	Балансовая стоимость (остаточная) на конец года (руб.)
1	100 000	$100000 \times 5/15 = 33.33\%$	33333	66667
2	66 667	$100000 \times 4/15 = 26.67\%$	26667	40000
3	40 000	$100000 \times 3/15 = 20.0\%$	20000	20000
4	20 000	$100000 \times 2/15 = 13.33\%$	13333	6667
5	6 667	$100000 \times 1/15 = 6.66\%$	6667	0

Вариант снижающейся амортизации аналогичен методу снижающегося остатка: при использовании этих методов наибольшие суммы амортизационных начислений приходятся на первые периоды эксплуатации актива.

Вариант возрастающей амортизации пытается соотнести суммы амортизационных начислений с физическим износом оборудования, когда с увеличением сроков эксплуатации оборудования требуется все больше и

больше расходов на запасные части и материалы, обслуживание и ремонт. При этом амортизационные отчисления в бухгалтерской отчетности также возрастают.

Метод расчета процентов

Метод расчета процентов, нечасто встречающийся в российской практике учета, наиболее точно отражает концепцию согласования суммы амортизационных начислений с размерами экономических выгод от использования актива.

Этот метод предполагает использование в качестве базовых показателей для исчисления амортизации норму прибыли предприятия, предполагаемый срок полезного использования и чистый доход, ожидаемый от использования данного объекта.

Пример:

Компания приобрела легкий грузовик стоимостью 60000 руб. Ожидаемый срок полезной службы грузовика равен 3 года. Норма рентабельности предприятия составляет 9,7%. Чистый доход от эксплуатации грузовика должен составить 72 000 руб. (24 000 руб. в год). Заполняем таблицу расчета сумм амортизационных отчислений.

Таблица 5

Расчет амортизации методом расчета процентов

Год	Балансовая (остаточная) стоимость актива на начало года, (руб.)	Прибыль от актива (Норма прибыли × Балансовая стоимость на начало года), (руб.)	Амортизация (чистый доход (24000) за вычетом прибыли), (руб.)	Фондоотдача
1	60 000	$60\,000 \times 9,7\% = 5820$	18 180	$5820 : 60000 = 9,7\%$
2	41 820	$41\,820 \times 9,7\% = 4\,060$	19 940	$4060 : 41820 = 9,7\%$
3	21 880	$21\,880 \times 9,7\% = 2120$	21880	$2120 : 21880 = 9,7\%$
4	0	-	-	-

Метод вклада в чистый доход предприятия

Не менее эффективный метод согласования экономических выгод от использования актива и размеров амортизационных начислений используется при расчете вклада в чистый доход предприятия.

Этот метод предполагает использование в качестве одного из базовых показателей - ежегодный вклад основного средства в чистый доход предприятия.

Пример:

Завод приобрел фрезерный станок стоимостью 20250 руб. Ожидаемый срок полезной службы станка равен 5 лет. Ожидаемые суммы вкладов (отдачи) актива в чистый доход предприятия составляют за каждый год службы актива 5000; 6000; 10 000; 4 000 и 5000 руб. Допустим, ликвидационная стоимость актива равна нулю. Тогда коэффициент для

расчета сумм амортизации вычисляется делением 20 250 на 30 000 (сумма чистого, дохода от актива за 5 лет) и равна 0,675.

Таблица 6

Расчет амортизации методом вклада в чистый доход предприятия

Год эксплуатации	Ожидаемый вклад в чистый доход (руб.)	Коэффициент амортизации	Сумма годовых амортизационных отчислений (руб.)
1	5 000	0,675	3 380
2	6000	0,675	4 050
3	10 000	0,675	6 750
4	4000	0,675	2 700
5	5 000	0,675	3 370
Итого:	30 000		20 250

Учет природных ресурсов

Природные (естественные) ресурсы - это часть всей совокупности природных условий существования человека, важнейшие компоненты окружающей его естественной среды, используемые в процессе общественного производства для удовлетворения материальных потребностей общества. Главные виды природных ресурсов; солнечная энергия, внутриземное тепло, водные ресурсы, земельные ресурсы, минеральные ресурсы, растительные ресурсы, ресурсы животного мира, железная руда, природный газ, нефть, древесина.

Природные ресурсы в бухгалтерском учете относятся к категории основных средств. Следующая часть посвящена учету именно природных ресурсов как объектов основных средств, а не всего комплекса финансово-хозяйственной деятельности предприятия, связанной с их разведкой, разработкой и использованием.

Начисление истощения

Главной особенностью объектов природопользования является то, что амортизация по ним не начисляется. По ним начисляется истощение, т.е. количество полезного ископаемого или леса, полученного от данного объекта с начала его эксплуатации. Истощение запаса ведется в рублях и натуральных единицах.

Таблица 7

Начисление истощения

Год	Оценка запасов на начало года	Норма истощения (руб./тонн)	Добыча нефти	Истощение	Оценка запасов на конец года
1	1 000 000	100	3000	300 000	700 000
2	700 000	100	2500	250 000	450 000
3	450 000	100	3 300	330 000	120 000
4	120 000	100	1 000	100 000	20000
5	20000	100	200	20000	-

Выбор метода амортизации

Для принятия эффективных решений в отношении экономически оправданного метода амортизации выбираются методы, адекватные деятельности предприятия или способу предполагаемого использования актива:

- для плавной амортизации выбирают метод равномерных и постоянных начислений (например, линейный);
- для увеличения амортизации с течением времени используют методы нарастающих начислений (например, метод расчета процентов);
- для снижения амортизации с течением времени используют метод сокращающихся начислений (например, метод суммы лет).

Источником компенсации затрат по приобретению объекта основных средств являются доходы (выручка) компании.

Таким образом, при приобретении актива необходимо ответить на вопрос: компенсируют ли доходы компании расходы на приобретение актива в течение срока его полезного использования? Если мы приобрели поточную линию по производству телевизоров за 10 000 000 руб. со сроком полезного использования 10 лет, мы должны производить ежегодно телевизионной техники на 1 000 000 рублей только для компенсации затрат по приобретению.

Остаточная стоимость компьютера после 5 лет работы составляет 5 000 руб. Замена на нем сгоревшей материнской платы и услуги по ее замене, по оценке специалистов, обойдутся компании в 3 000 руб. При этом на рынке появились новые, значительно более мощные модели компьютеров стоимостью 9 000 рублей. Что вы предпримете: установите новую материнскую плату за 3 000 руб. для старого компьютера или купите новый компьютер за 9 000 руб.?

Раскрытие информации об основных средствах

Согласно МСФО 16 для каждой группы основных средств должны раскрываться:

- способы оценки валовой балансовой стоимости;
- используемые методы начисления амортизации;
- сроки полезного использования или нормы амортизации;
- валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- выверка балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, отражающая:
 - поступление;
 - выбытие и основные средства, классифицированные как предназначенные для продажи по IFRS 5;
 - приобретения через объединения бизнеса;

прирост и уменьшение стоимости по переоценке и признанные и восстановленные в капитале убытки от обесценения;

убытки от обесценения, признанные и восстановленные на счете прибылей и убытков;

амортизацию;

чистые курсовые разницы по переводу финансовой отчетности из функциональной валюты в валюту представления (если она отличается);

иные изменения;

- ограничения прав собственности и стоимость основных средств в залоге в качестве обеспечения обязательств;

- величину затрат на счете основных средств в процессе строительства;

- сумму обязательств по приобретению основных средств;

- суммы компенсаций от третьих лиц в связи с обесценением, потерей или отказом от использования объектов основных средств.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Причины формирования финансовой отчетности согласно МСФО 14.

2. Порядок отражения основных средств в финансовой отчетности согласно МСФО.

3. Порядок учета основных средств по справедливой стоимости.

4. Особенности учета амортизации основных средств.

Тема 7 . Обесценение активов (МСФО 36)

1. Признаки и учет обесценения (снижения стоимости) активов

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса».

Одной из проблем, стоящих перед современным финансовым учетом, является задача оценки и признания в финансовой отчетности компаний снижения реальной стоимости их активов.

Причин снижения стоимости активов много. Приведем некоторые:

- взрывной характер научно-технической революции, приводящий к появлению новых, более мощных, дешевых и продуктивных технологий, процессов, товаров;

- «каннибализм» товаров, в результате которого старые и дорогие модели товаров вытесняются наиболее современными и дешевыми;

- конкурентная борьба компаний, в результате которой старые технологии, товары и процессы заменяются новыми и более дешевыми.

Все это ведет к снижению стоимости активов, которыми владеют компании.

Действительно, в условиях взрывного характера научно-технической революции активы, которые стоили два года назад достаточно дорого, сегодня, благодаря достижениям ученых, становятся дешевыми и общедоступными. А это, в свою очередь, может приводить к искажениям реальной оценки стоимости компании.

Допустим, год назад компания приобрела для своих сотрудников партию персональных компьютеров размером 100 штук и стоимостью 2 000 долларов. То есть на момент приобретения эти активы стоили 200 000 долларов.

Однако, учитывая тот факт, что стоимость конкретной модели компьютера снижается в среднем на 50% в год, можно с уверенностью сказать, что текущая рыночная стоимость этих активов равна не 200 000 долларов, а всего лишь 100 000 долларов.

Таким образом, если в финансовой отчетности компаний будет указана стоимость этих активов, исчисленная на основании их первоначальной стоимости, фирма в два раза завысит стоимость этих активов, и введет тем самым потенциального пользователя информации в заблуждение.

МСФО 36 «Обесценение активов» используется для более точного, более достоверного представления данных о финансовом положении компании.

Одним из важнейших принципов финансовой отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, является отражение активов в оценке, не превышающей их возмещаемую сумму. Это обеспечивает реальность информации с точки зрения пользователей отчетности. Практический механизм реализации этого принципа определен МСФО 36 «Обесценение активов». В нем подробно рассмотрен порядок определения возмещаемой суммы и четко обозначены активы, в отношении которых применяется этот порядок. Стандарт действует для финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 1 июля 1999 г. МСФО 36 применяется только перспективно, т.е. корректировка информации за прошедшие периоды не производится. Такой необычный для международных стандартов порядок обусловлен практическими соображениями: при первом применении стандарта очень сложно оценить, какой могла бы быть возмещаемая сумма в прошлые периоды.

Понятие «обесценение активов» тесно связано с принципом осмотрительности - одним из основных принципов МСФО, который изложен в Концепции МСФО. Согласно этому принципу балансовая стоимость активов не должна быть завышена, а обязательств - занижена. В реальной действительности нередко возникают ситуации, когда стоимость актива падает ниже его балансовой стоимости, что может быть связано с более быстрым, чем ожидалось, моральным устареванием внеоборотных активов, неблагоприятным изменением рыночных цен на готовую продукцию,

производимую с использованием внеоборотных активов, снижением рыночных цен на аналогичные активы и т.д. Для того чтобы стоимость активов предприятия, отражаемая в финансовой отчетности, соответствовала их реальной стоимости, необходимо периодически проверять эти активы на обесценение и в случаях, когда их реальная стоимость падает ниже балансовой, отражать их обесценение в финансовой отчетности.

МСФО 36 «Обесценение активов» применяется для учета обесценения всех активов, за исключением тех, для которых соответствующими стандартами предусмотрены специальные требования к признанию и оценке обесценения, а именно:

- запасов, которые в соответствии с МСФО 2 «Запасы» подлежат оценке по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой возможной стоимости реализации;

- активов, возникающих из договоров на строительство, учитываемых в соответствии с МСФО 11 «Договоры на строительство»;

- отложенных налоговых активов (см. МСФО 12 «Налоги на прибыль»);

- активов, возникающих из вознаграждений работникам (см. МСФО 19 «Вознаграждения работникам»);

- финансовых активов, требования к учету которых регулируются МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» и МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;

- инвестиций в недвижимость, которые оцениваются по справедливой стоимости (см. МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость»);

- биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и оцениваемых по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов (см. МСФО 41 «Сельское хозяйство»);

- определенных активов, возникающих в страховых компаниях (см. МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»);

- активов, классифицированных как «предназначенные для продажи», либо активов в составе выбывающих групп (см. МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»).

Требования по учету обесценения активов, определенные МСФО 36, применяются к инвестициям в дочерние компании (МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»), в ассоциированные компании (МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»), в совместную деятельность (МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»).

МСФО 36 применяется, в первую очередь, к долгосрочным активам, таким как основные средства и нематериальные активы. Он не распространяется на активы, для которых либо установлен особый порядок признания снижения стоимости (материально-производственные запасы, отложенные налоги и др.), либо такой порядок будет разработан. В

отношении остальных активов стандарт применяется, если специально не оговорено, что эти активы являются исключением.

Условно процесс определения снижения стоимости имущества можно разбить на несколько этапов:

- 1) выявление активов с возможным снижением стоимости;
- 2) определение возмещаемой суммы и сравнение ее с балансовой стоимостью актива (тест на обесценение);
- 3) признание обесценения актива в отчетности;
- 4) раскрытие необходимой информации.

По состоянию на каждую отчетную дату компания проводит специальный анализ всех своих активов. Цель такого анализа - установить объекты, имеющие признаки возможного обесценения.

Различают внешние и внутренние признаки обесценения активов.

Внешними признаками являются:

- снижение стоимости актива в течение отчетного периода на величину большую, чем можно было бы ожидать в результате обычного использования его за этот период;
- значительные изменения в технологии, экономических условиях, законодательстве и нормативной базе;
- произошедшие в отчетном периоде либо ожидаемые в ближайшем будущем существенные изменения на рынке, которые оказывают или могут оказать отрицательное влияние на компанию;
- другие признаки.

Внутренние признаки включают:

- подтверждение морального устаревания или физического повреждения актива;
- произошедшие в отчетном периоде либо ожидаемые в ближайшем будущем существенные изменения, отрицательно влияющие на компанию в той части, которая относится к определенному активу;
- другие признаки.

Примером внутренних признаков являются планы компании по прекращению или реорганизации деятельности, в которой используются данные активы.

Если обнаруживается хотя бы один из признаков, приведенных в стандарте, или существуют какие-либо другие, компания должна провести тест на обесценение актива, т.е. сравнить его возмещаемую сумму с балансовой стоимостью.

Порядок проведения теста на обесценение актива

Последовательность действий при оценке обесценения актива выглядит следующим образом:

- 1) определить, имеются ли свидетельства обесценения актива;

- 2) если свидетельства отсутствуют, дальнейшие действия не проводятся;
- 3) если свидетельства имеются, компания должна провести тест на обесценение (п. 9 МСФО 36).

Тест на обесценение гудвилл либо нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования проводится ежегодно независимо от наличия свидетельств обесценения, а также чаще - при наличии свидетельств обесценения.

На каждую отчетную дату предприятие должно определить, имеются ли какие-либо свидетельства (indications) обесценения актива.

Эти свидетельства могут быть внешними либо внутренними. К внешним свидетельствам обесценения, т.е. свидетельствам, не связанным с деятельностью самого предприятия и не зависящим от него, относятся:

- значительное снижение рыночной стоимости актива (наиболее характерный пример - падение рыночных цен на недвижимость, на основании которого можно предположить возможное обесценение объектов недвижимости, которыми владеет предприятие);

- значительные негативные изменения в технологическом, рыночном, экономическом либо регулятивном окружении, в котором работает предприятие;

- повышение процентных ставок или рыночных норм доходности, которые влияют на доходность активов предприятия;

- отраженные в отчетности чистые активы предприятия превышают его рыночную капитализацию (надо иметь в виду, что надежность данного свидетельства для российских предприятий весьма сомнительна в связи с низкой ликвидностью российского рынка акций).

К внутренним свидетельствам обесценения, т.е. свидетельствам, связанным с деятельностью самого предприятия, относятся:

- моральный износ либо физический ущерб, нанесенный активу;

- значительные негативные изменения, произошедшие в отчетном периоде либо ожидаемые в ближайшем будущем, в отношении характера или степени использования актива, например, в результате реструктуризации либо сокращения производства;

- данные внутреннего учета и отчетности, которые свидетельствуют о том, что экономические результаты использования актива будут хуже, чем ожидалось ранее, о чем свидетельствует, например:

- возникновение значительной дополнительной потребности в денежных средствах для приобретения либо последующей эксплуатации актива и поддержания его в рабочем состоянии по сравнению с изначально запланированными затратами;

- фактические поступления денежных средств от актива значительно ниже плановых величин;

- наличие операционных убытков либо оценка чистых денежных потоков от актива как отрицательных и т.д.

Безусловно, приведенный перечень свидетельств обесценения актива нельзя рассматривать как исчерпывающий, он представляет собой минимальный набор признаков, которые необходимо рассмотреть при ежегодном анализе наличия (отсутствия) обесценения в соответствии с МСФО 36.

Если какие-либо из свидетельств обесценения присутствуют, предприятию следует выполнить полный анализ обесценения актива - тест на обесценение - с целью определения убытка от его обесценения. Если свидетельств обесценения не выявлено, никаких дальнейших действий от предприятия не требуется.

Однако данное правило не действует в отношении таких активов, как гудвилл и нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования, в отношении которых полный анализ обесценения проводится ежегодно независимо от наличия или отсутствия свидетельств обесценения.

Тест на обесценение нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования может проводиться в любое время в течение годового отчетного периода при условии, что он осуществляется каждый год в одно и то же время. Разные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в разное время. Однако в случаях, когда такой нематериальный актив был первоначально признан в течение текущего годового периода, то его следует протестировать на обесценение до конца этого периода. В некоторых случаях при проведении теста на обесценение можно не делать перерасчет возмещаемой суммы актива и использовать последний детальный расчет возмещаемой суммы такого актива, проведенный в предыдущем периоде. Для этого необходимо соблюдение всех следующих условий:

- если рассматриваемый актив тестируется на обесценение как часть генерирующей единицы, к которой он относится (о тесте на обесценение генерирующих единиц см. ниже), необходимо, чтобы активы и обязательства, составляющие эту единицу, не изменились значительно с момента самого последнего расчета возмещаемой суммы;

- при самом последнем расчете возмещаемой суммы была получена сумма, превышающая балансовую стоимость актива на значительную величину;

- анализ событий, которые произошли, и условий, которые изменились с момента самого последнего расчета возмещаемой суммы, свидетельствует о том, что вероятность снижения возмещаемой суммы ниже балансовой стоимости актива низкая.

Понятие и оценка возмещаемой суммы

Целью теста на обесценение активов является определение возмещаемой суммы актива и сравнение ее с его балансовой стоимостью. Если возмещаемая сумма больше или равна балансовой стоимости актива, обесценение отсутствует. Если возмещаемая сумма меньше балансовой

стоимости актива, налицо обесценение актива и необходимо признавать убыток от обесценения в финансовой отчетности.

Под возмещаемой суммой при анализе актива на обесценение понимается наибольшая величина из справедливой стоимости актива за вычетом затрат на его продажу и его ценности от использования (valueinuse). При этом:

- справедливая стоимость актива за вычетом затрат на его продажу - это сумма, которая может быть получена от продажи актива в сделке между независимыми, хорошо осведомленными о сделке и желающими совершить такую сделку сторонами за вычетом затрат на продажу актива;

- ценность от использования актива - это приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидаются к получению от актива.

Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на его продажу и ценность от использования представляют собой два различных подхода к оценке актива: один - на основе рыночных, независимых от предприятия факторов (справедливая стоимость), другой - на основе собственных оценок предприятием будущих денежных потоков от актива, с учетом специфики самого предприятия.

Поскольку возмещаемая сумма является большей величиной из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности от использования актива, обесценение не будет выявлено, если хотя бы одна из этих величин превышает или равна балансовой стоимости актива. Соответственно, нередко достаточно определить либо справедливую стоимость, либо ценность от использования, чтобы убедиться в отсутствии обесценения актива. Однако если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу либо ценность от использования актива, в зависимости от того, какую из этих величин определили раньше, ниже его балансовой стоимости, т.е. угроза наличия обесценения существует, необходимо провести полный тест на обесценение, а именно:

- определить недостающую величину;
- выбрать наибольшую из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности от использования, т.е. определить возмещаемую сумму актива;
- сравнить возмещаемую сумму с балансовой стоимостью актива;
- если возмещаемая сумма ниже балансовой стоимости - определить убыток от обесценения, равный разнице между этими величинами.

Пример 12.1. Определение возмещаемой суммы и сопоставление ее с балансовой стоимостью актива

Основное средство балансовой стоимостью 100 имеет рыночную стоимость, равную 105. Затраты, связанные с продажей основного средства, составляют 7. Ценность от использования основного средства равна 104.

Возмещаемая сумма составляет наибольшую величину из рыночной стоимости за вычетом затрат на продажу 98 (105 - 7) и ценности от использования (104), т.е. 104.

Возмещаемая сумма (104) превышает балансовую стоимость основного средства (100). Соответственно, обесценения основного средства не выявлено.

Примечание. Изменения в МСФО 36, внесенные в 2004 г.

В прежней редакции МСФО 36 возмещаемая сумма определялась как наибольшая величина из чистой продажной цены и ценности от использования. Под чистой продажной ценой понималась сумма, которая могла быть получена от продажи актива в сделке между независимыми, хорошо осведомленными об условиях сделки, желающими совершить такую сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие актива.

Таким образом, по своему экономическому содержанию чистая продажная цена близка к справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Если нет основания полагать, что ценность от использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу, то возмещаемой суммой актива, как правило, признается его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу. Эта оценка наиболее корректна для актива, предназначенного для продажи.

Наилучшим показателем справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу актива является цена, определенная в имеющем обязательную силу договоре на продажу актива, заключенном между независимыми сторонами, за вычетом неизбежных затрат, связанных с продажей этого актива. Если такого рода договор отсутствует, используется рыночная цена актива за вычетом затрат на выбытие (costofdisposal). В п. 28 МСФО 36 приведены примеры затрат на выбытие (продажу) актива:

- расходы на юридическое сопровождение сделок;
- налоги и обязательные сборы в связи со сделкой;
- затраты на демонтаж актива;
- затраты на подготовку актива к продаже;
- иные затраты, которые непосредственно связаны с продажей актива и которых невозможно избежать при продаже.

Пример 12.2. Определение справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу

У компании имеется оборудование, оцененное независимыми оценщиками в 500. При продаже оборудования необходимые затраты, связанные с подготовкой его к продаже, составят:

- 20 - на демонтаж оборудования;
- 25 - на упаковку оборудования;

- 30 - на отгрузку оборудования покупателю;
- 10 - расходы на юридическое сопровождение сделки.

Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на его продажу составляет: $500 - 20 - 25 - 30 - 10 = 415$.

Если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не может быть определена, в качестве возмещаемой суммы актива используется ценность от его использования.

Определение возмещаемой суммы.

Величина обесценения актива в денежном выражении определяется путем сравнения возмещаемой суммы и балансовой стоимости. Последней считается первоначальная (или переоцененная) стоимость за вычетом накопленной амортизации.

Возмещаемой суммой активов является наибольшая из двух величин: чистая продажная цена или ценность от использования.

Обесценение (снижение стоимости) актива признается только тогда, когда балансовая стоимость превышает обе величины, являющиеся индикаторами возмещаемой суммы: и чистую продажную цену, и ценность от использования. В случае, если хотя бы одна из этих величин больше или равна балансовой стоимости актива, обесценение (снижение стоимости) не признается.

У компании «Альфа» есть печь для обжига керамики, которую она три года назад приобрела за 400 тыс. руб. Остаточная (балансовая) стоимость печи на отчетную дату составляет 280 тыс. руб. Компания «Альфа» предполагает использовать ее еще семь лет. В связи с усовершенствованием технологий обжига цены на аналогичные печи на рынке снизились, и чистая продажная цена такой же печи на отчетную дату составляет 240 тыс. руб. Компания «Альфа» проводит тест на обесценение и выясняет, что ценность от использования печи равна ее балансовой стоимости - 280 тыс. руб.

Таким образом, обесценение (снижение стоимости) печи компанией «Альфа» не признается.

Определение каждой из используемых в качестве возмещаемой суммы оценок предполагает применение специального механизма. При применении такого механизма обязательен учет реальных условий, в которых определяется возмещаемая сумма.

Оптимальной величиной чистой продажной цены является цена, указанная в обязательном к исполнению договоре купли-продажи между двумя информированными, заинтересованными в совершении сделки, независимыми друг от друга сторонами (иными словами - справедливая стоимость). Либо, при отсутствии обязательного к исполнению договора купли-продажи, но наличии активного рынка, на котором ведется торговля данным имуществом, под чистой продажной стоимостью понимается

рыночная стоимость. Во всех случаях цена (стоимость) уменьшается на сумму дополнительных расходов, непосредственно связанных с отчуждением имущества.

Определение ценности от использования (МСФО 36.30 - 57)

Для расчета ценности от использования обычно используют следующие факторы:

- будущие денежные потоки, которые предприятие ожидает получить от актива;
- ожидания в отношении возможных изменений суммы и (или) сроков денежных потоков;
- временную стоимость денег, которая отражает текущую безрисковую ставку процента;
- неопределенность, присущую данному активу;
- другие факторы, которые обычно используются участниками рынка для оценки денежных потоков (например, низкая ликвидность рынка).

Таким образом, последовательность действий при расчете ценности от использования можно изложить следующим образом:

- 1) определить будущие денежные потоки;
- 2) определить ставку дисконта;
- 3) дисконтировать будущие денежные потоки.

Будущие денежные потоки, которые предприятие ожидает получить от актива, должны:

- оцениваться на основе разумных и обоснованных допущений, которые представляют лучшую оценку менеджментом комплекса экономических условий, которые будут существовать в течение оставшегося срока полезного использования актива. При этом важно, что большее значение при рассмотрении таких допущений должно быть уделено не внутренним (т.е. специфическим для компании и в той или иной мере находящимся под ее контролем), а внешним, не зависящим от компании свидетельствам;

- быть основаны на наиболее свежих бюджетных либо прогнозных данных, одобренных менеджментом. Максимальный период для расчета будущих денежных потоков при этом не должен превышать пяти лет, за исключением тех случаев, когда можно обоснованно делать расчет исходя из более длительного срока.

Расчеты будущего денежного потока, выходящие за рамки бюджетных и прогнозных данных, осуществляются путем экстраполяции расчетов, сделанных на базе бюджетных и прогнозных данных, с применением стабильных или снижающихся темпов роста по сравнению с предыдущими периодами, за исключением случаев, когда может быть обосновано использование увеличивающихся темпов роста. При этом используемые темпы роста не должны превышать соответствующие долгосрочные усредненные отраслевые и географические показатели для аналогичных предприятий, за исключением ситуаций, в которых оправданно

использование более высоких показателей. В МСФО 36.35 особо подчеркивается, что менеджмент может использовать прогнозы поступлений и платежей денежных средств, основанные на финансовых бюджетах (планах) за период продолжительностью более пяти лет, только если у него есть уверенность в надежности этих прогнозов и может быть продемонстрирована способность менеджмента правильно прогнозировать поступления и платежи денежных средств на более длительные периоды времени на основе прошлого опыта.

Расчеты будущих потоков денежных средств должны включать:

- прогнозы поступлений денежных средств от использования актива;
- прогнозы выбытия денежных средств в связи с использованием актива (включая денежные затраты в связи с подготовкой актива к использованию), которые непосредственно связаны с активом либо могут быть обоснованно отнесены к данному активу;

- чистые потоки денежных средств (если таковые имеются), которые предполагается получить (или выплатить) при выбытии актива в конце срока его полезного использования.

Для того чтобы исключить двойной счет, расчеты будущих потоков денежных средств не включают:

- поступления денежных средств от активов, генерирующих денежные поступления, которые в значительной степени независимы от денежных поступлений от рассматриваемого актива (например, такие финансовые активы, как дебиторская задолженность);

- денежные затраты в связи с урегулированием обязательств, уже признанных в отчетности (например, кредиторская задолженность, пенсии или оценочные обязательства).

Кроме того, при расчете будущих потоков денежных средств не учитываются денежные доходы и расходы от деятельности по финансированию, а также налоговые платежи или суммы возврата налога на прибыль из бюджета.

Важным моментом является то, что расчет будущих денежных потоков производится исходя из текущего состояния актива, без учета планов реструктуризации производства, которые могут повлиять на использование актива и соответственно на получаемый от него денежный поток. Аналогично в случае, если планируется модернизация или иные действия по повышению отдачи от актива, на расчет будущих денежных потоков это не влияет - актив подлежит оценке в его состоянии, существующем на момент расчета будущих денежных потоков.

Расчет чистых денежных потоков, подлежащих получению (выплате) при выбытии актива в конце срока его полезного использования, должен равняться сумме, которую предприятие ожидает получить от выбытия актива при сделке между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, за вычетом предполагаемых затрат на выбытие актива. То есть, по существу, расчет чистых денежных потоков в

данном случае должен быть основан на рыночных ценах аналогичных активов аналогичного возраста и с аналогичными условиями эксплуатации, которые дополнительно корректируются с учетом предполагаемой инфляции и прогнозируемыми изменениями цен на такие активы.

Для определения ценности от использования актива оцениваются будущие поступления и платежи денежных средств, возникающие при эксплуатации имущества и в результате последующего его выбытия. Оценка производится с учетом дисконтирования. МСФО 36 дает подробные указания в отношении методики расчета, включая перечень возможных допущений и состав показателей, которые должны исключаться. В частности, исключается движение денежных средств:

- связанное с налогами и финансированием;
- ожидаемое в результате возможной, но не утвержденной реструктуризации;
- связанное с будущими капитальными вложениями с целью повышения или улучшения определенных ранее нормативных показателей функционирования актива.

Особые требования предъявляются к коэффициенту дисконтирования, применяемому при оценке будущих поступлений и платежей денежных средств. Он должен отражать риски, характерные для данного актива, и не учитывать налоговые последствия.

Разница между чистой продажной ценой и ценностью от использования

Порядок признания и оценки убытка от обесценения (снижения стоимости) актива основан на применении двух оценочных показателей, в определенном смысле противоположных друг другу по характеру и степени субъективизма.

Чистая продажная цена представляет собой справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу актива. Чистая продажная цена меняется в зависимости от объективных рыночных факторов - спрос и предложение, моральное устаревание по сравнению с более прогрессивными аналогами и др. Чистая продажная цена никаким образом не учитывает специфику конкретного предприятия и его возможности.

Ценность от использования основана на субъективных оценках компанией будущих поступлений экономических выгод от оцениваемого актива. При определении ценности от использования компания учитывает не только объективные рыночные факторы, но и специфические аспекты использования данного актива. К таким аспектам относят так называемую «синергию» активов, выражающуюся в том, что специфическое сочетание активов (в том числе нематериальных) способно генерировать большие поступления экономических выгод по сравнению с оценкой аналогичной способности отдельных активов.

Разницу между чистой продажной ценой и ценностью от использования иллюстрирует предыдущий пример компании «Альфа», у которой есть разница между чистой продажной ценой и остаточной (балансовой) стоимостью на отчетную дату. Стоимость печи для обжига керамики - 280 тыс. руб. В связи с усовершенствованием технологий обжига ценой и ценностью, цены на аналогичные печи на рынке снизились, и чистая продажная цена от использования такой же печи на отчетную дату составляет 240 тыс. рублей. Кроме того, снижение цен на аналогичные печи связано со снижением спроса на керамические изделия.

Однако у компании «Альфа» имеется право на использование в течение последующих семи лет изображений героев мультфильмов компании «Уолт-Дисней» при оформлении своей керамической продукции. Данный факт способствует постоянному высокому спросу на продукцию компании «Альфа». Рассчитанная на основе оценок будущих поступлений экономических выгод от печи ценность от ее использования равна балансовой стоимости, т.е. 280 тыс. руб.

Таким образом, несмотря на снижение рыночной стоимости актива, ценность от его использования может остаться неизменной или даже вырасти.

Обесценение (снижение стоимости) актива признается в финансовой отчетности в случае превышения балансовой стоимости над возмещаемой суммой. К учету принимается фактически рассчитанная сумма такого превышения

На дату каждого балансового отчета проводится проверка балансовой стоимости активов группы для того, чтобы оценить, не существует ли предпосылок уменьшения стоимости. Если такие предпосылки существуют, то проводится оценка, не снизилась ли возмещаемая стоимость активов ниже их балансовой стоимости, указанной в финансовой отчетности. Если такое снижение произошло, то балансовая стоимость активов уменьшается до возмещаемой стоимости. Сумма уменьшения сразу признается в качестве расхода в отчете о финансовых результатах деятельности предприятия. Любое последующее увеличение возмещаемой стоимости актива должно быть отражено в учете после исчезновения обстоятельств или событий, приведших к частичному или полному списанию актива, при условии наличия убедительных доказательств того, что новые обстоятельства или события сохранятся в обозримом будущем

Возмещаемая стоимость определяется как наибольшее из двух видов значений: чистая продажная цена актива или его ценность от использования. Ценность от использования актива определяется на основе прогноза будущих потоков денежных средств от непрерывного использования данного актива и предполагаемой ликвидационной стоимости, дисконтированной до текущей стоимости путем применения соответствующей ставки дисконта.

Учет убытка от обесценения

Если возмещаемая сумма актива меньше его балансовой стоимости, разница является убытком от обесценения и подлежит отражению в отчете о прибылях и убытках в качестве убытка в том периоде, в котором было выявлено обесценение. Для тех активов, которые отражаются по переоцененной стоимости (например, основных средств, отражаемых в соответствии с моделью переоценки по МСФО 16 «Основные средства»), убыток от обесценения отражается аналогично уменьшению стоимости от переоценки (т.е. для основных средств, отражаемых в соответствии с моделью переоценки, убыток от обесценения отражается не по счету прибылей и убытков, а в капитале в качестве уменьшения резерва переоценки основных средств до момента их списания (выбытия)).

Соответственно снижению амортизируемой стоимости актива (если актив подлежит амортизации) следует пересмотреть суммы амортизационных отчислений на будущие периоды до конца срока его полезного использования.

Пример Отражение убытка от обесценения

В примере возмещаемая сумма печи была ниже ее балансовой стоимости на сумму в 2953 руб. (20 000 руб. (балансовая стоимость) - 17 047 руб. (возмещаемая сумма)). Данная разница является убытком от обесценения печи и отражается:

1) если печь учитывается по фактической стоимости - в качестве расхода (убытка) по счету прибылей и убытков:

ДтКт	
Прибыли и убытки	2953
Основные средства	2953

2) если печь учитывается по переоцененной стоимости - в качестве уменьшения резерва переоценки:

ДтКт	
Резерв переоценки основных средств	2953
Основные средства	2953

Соответственно снижению амортизируемой стоимости актива следует пересмотреть суммы амортизационных отчислений на будущие периоды до конца срока его полезного использования. Предположим, что срок полезного использования печи составляет восемь лет. Тогда ежегодные амортизационные отчисления, с учетом новой балансовой стоимости печи, составят: 2130 руб. (17 047 руб. : 8 лет).

В отчете о прибылях и убытках обесценение актива показывается, как правило, в качестве расхода. Если имущество периодически переоценивается, то сумма обесценения относится в уменьшение образованного в результате проведенных переоценок резерва. Данный специальный порядок может применяться, например, в отношении основных

средств, стоимость которых в соответствии с МСФО 16 периодически пересматривается.

Признание убытка от обесценения актива влечет корректировку амортизационных отчислений в будущих периодах для погашения на систематической основе остаточной стоимости актива (с учетом признанного обесценения и возможной стоимости на конец срока полезного использования) в течение оставшегося срока полезного использования.

На практике часто достаточно сложно идентифицировать поступления и платежи денежных средств, связанные с конкретным активом. В этих случаях компания выделяет минимальную по объему группу активов, включающую рассматриваемый актив. Признаком обособления группы выступает способность генерировать денежные средства независимо от других активов. Возмещаемая сумма данной группы активов сравнивается с общей балансовой стоимостью этой же группы.

Такая группа называется генерирующей единицей (или единицей, генерирующей денежные средства).

Определение генерирующей единицы

Возмещаемая сумма определяется для отдельного актива, за исключением случаев, когда продолжающееся использование актива не обеспечивает независимых поступлений денежных средств. В этом случае возмещаемая сумма определяется для единицы, генерирующей денежные средства (или генерирующей единицы), к которой принадлежит актив.

Генерирующая единица - это наименьшая идентифицируемая группа активов, которая обеспечивает поступления денежных средств в результате их продолжающегося использования, которые в существенной степени независимы от поступлений денежных средств от других активов или групп активов.

Возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена, если:

- ценность от использования актива значительно отличается от его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- актив не генерирует денежные поступления независимо от денежных поступлений от других активов.

При определении генерирующей единицы следует обратить внимание на то, что характер использования продукции (услуг), производимых активом либо группой активов, не влияет на возможность признания данного актива или группы активов генерирующей единицей. Например, вся продукция угледобывающего предприятия может использоваться внутри компании (или отчитываемой группы), однако если существует активный рынок угля, угледобывающее предприятие следует определить в качестве генерирующей единицы. Таким образом, генерирующая единица не обязательно генерирует денежные поступления извне, однако такая возможность должна присутствовать: например, уголь, который не будет использован в самой компании, может быть продан на открытом рынке.

Пример 12.6. Генерирующая единица

Ситуации, когда невозможно определить обесценение актива отдельно от остальных активов или групп активов, весьма типичны. Например, предположим, что в связи с перепрофилированием пивного завода на производство баночного пива значительно снизился объем спроса на пивные бутылки. В связи с этим предприятие, являющееся поставщиком стеклотары для пивного завода, проводит тест на обесценение активов соответствующего цеха. При этом ценность от использования может быть определена только для цеха в целом, как генерирующей единицы, поскольку отдельные активы данного цеха не могут генерировать денежные средства независимо от других активов этого цеха. В данном случае могут быть два сценария проведения теста на обесценение:

- оценка по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу отдельных активов цеха в случае, если справедливую стоимость этих активов можно достоверно определить. В этом случае, если справедливая стоимость активов за вычетом затрат на продажу окажется выше их балансовой стоимости, обесценение выявлено не будет и ценность от использования определять не нужно. Однако если справедливая стоимость этих активов за вычетом затрат на продажу окажется ниже их балансовой стоимости, возникнет необходимость определить их ценность от использования, что можно сделать только на уровне цеха в целом. В этом случае предприятие выделяет цех в качестве генерирующей единицы и рассчитывает ценность от использования и возмещаемую сумму генерирующей единицы;

- если справедливую стоимость этих активов достоверно определить невозможно, рассчитывается возмещаемая сумма генерирующей единицы - цеха в целом - как наибольшая из его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (если ее можно достоверно определить) и ценности от использования.

Определение балансовой стоимости генерирующей единицы

Балансовая стоимость генерирующей единицы определяется с учетом способа определения ее возмещаемой суммы и включает балансовую стоимость только тех активов, которые обоснованно и последовательно могут быть напрямую отнесены к этой единице и которые будут генерировать будущие поступления денежных средств, на основе которых рассчитывается ценность от использования данной генерирующей единицы.

Генерирующая единица не включает обязательства, за исключением тех, без которых невозможно определить ее возмещаемую сумму.

Одним из видов деятельности компании «Бета» является производство стеклотары для различных напитков. В связи с усовершенствованием технологий на рынке появилось более производительное оборудование для производства стеклянных бутылок. Компания «Бета» проводит тест на

обесценение оборудования. Однако поступления и платежи денежных средств не могут быть выделены применительно к оборудованию, в связи с чем, компания в качестве генерирующей единицы выделяет цех по производству стеклотары. Таким образом, возмещаемая сумма определяется в данном случае в отношении всего цеха по производству стеклотары и сравнивается с его балансовой стоимостью.

В редких случаях может произойти восстановление (повышение) стоимости актива. Например, при изменении ранее принятых оценок, использованных для расчета последнего по времени признанного снижения стоимости. Увеличение стоимости признается в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках, если ранее обесценение признавалось в качестве расхода. Если обесценение признавалось в предшествующие периоды как уменьшение капитала (например, резерва переоценки основных средств), последующее увеличение стоимости данных средств также признается в капитале.

Признание увеличения стоимости имущества требует корректировки амортизационных отчислений в будущих периодах для погашения на систематической основе остаточной стоимости актива (с учетом признанного увеличения стоимости и возможной стоимости на конец срока полезного использования) в течение оставшегося срока полезного использования. Восстановленная (увеличенная) таким образом стоимость активов не должна превышать сумму, которая могла бы быть получена на этот момент в результате амортизации первоначальной стоимости данных активов (без учета суммы ранее признанного обесценения).

2. Раскрытие информации о снижении стоимости активов

Признание снижения (восстановления) стоимости активов сопровождается раскрытием достаточно большого объема информации в финансовой отчетности. Данные приводятся по каждому виду активов. При этом под видом активов понимается группа объектов, однородных по своему характеру и использованию в деятельности компании. Такие данные включают:

а) величину убытка от обесценения, признанного в отчете о прибылях и убытках за отчетный период, с указанием статьи, по которой отражено обесценение;

б) величину признанного в отчете о прибылях и убытках за отчетный период дохода от восстановления (увеличения) стоимости ранее обесцененных активов, с указанием статьи, по которой отражен этот доход;

в) сумму обесценения активов, отнесенную за счет капитала компании;

г) сумму восстановления ранее признанного обесценения актива, учтенного как увеличение капитала компании.

При применении МСФО 14 «Сегментная отчетность» компания раскрывает указанную информацию с подразделением на принятые сегменты в установленной этим стандартом форме.

Если величина признанного в отчетном периоде обесценения актива или обособленной группы активов либо величина восстановления такого обесценения является существенной для компании, то в отчетности дополнительно приводится следующая информация:

а) события и обстоятельства, в результате которых признано обесценение или восстановлено ранее признанное обесценение;

б) сумма признанного убытка от обесценения или сумма дохода от восстановления ранее признанного убытка от обесценения;

в) использование чистой продажной цены или ценности от использования в качестве возмещаемой суммы актива;

г) если возмещаемой суммой признана ценность от использования, то раскрывается коэффициент дисконтирования, использованный для расчетов в отчетном периоде и в периоды, предшествующие отчетному(если применимо);

е) если возмещаемой суммой признана чистая продажная цена, то раскрывается база определения чистой продажной цены.

Когда величина обесценения или восстановления стоимости актива в целом по компании за отчетный период существенна для финансовой отчетности, приводится краткая информация об основных видах активов, в отношении которых признано соответствующее снижение (восстановление) стоимости, основные события и обстоятельства, которые привели к этому. Если такая информация уже раскрыта как существенная по соответствующим объектам или группам объектов, то повторно в целом по компании она не приводится.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Причины обесценения активов.
2. При каких обстоятельствах организации применяют данный стандарт при формировании финансовой отчетности.
3. Порядок учета обесцененных активов.

Раздел 4. Порядок отражения в отчетности обязательств и капитала предприятия

Тема 8 Договоры подряда (МСФО 11)

1. Сфера применения МСФО 11 «Договоры подряда». Виды договоров

МСФО 11 регламентирует учет подрядчиком своих затрат в рамках соответствующего договора, выручки, получаемой им от заказчиков по договору, и определение финансовых результатов по выполняемым договорам.

Даты начала и завершения работ по договору подряда могут приходиться на разные отчетные периоды, что означает, что производственный цикл в сооружении объектов (например, в строительстве) имеет долгосрочный и переходящий характер. Поэтому основная сложность учета договоров подряда связана с определением момента признания выручки и затрат по договору (или распределением выручки и затрат по соответствующим отчетным периодам).

МСФО 11 рассматривает договоры на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов (например, на оказание услуг по управлению проектом или услуг архитектора).

Стандарт применяется также для договоров, которые связаны с разрушением или восстановлением объектов, восстановлением окружающей среды после разрушения объектов.

Договор подряда, как правило, предусматривает выполнение подрядчиком полного инвестиционного цикла, называемого также строительством «под ключ». Вместе с тем, договор подряда может быть заключен и на отдельный вид работ.

Виды договоров подряда

Независимо от того, как сформулированы условия конкретного договора, их можно разделить на две группы по способу определения стоимости (цены) объекта (контракта),

1. Договор с фиксированной ценой - это договор, по которому подрядчик соглашается на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, которая может повышаться в связи с ростом затрат.

Пример:

Компания «Санкт Петербург Сигаретс энд Сигаре» заключила с фирмой «Ленстрой» контракт на строительство офиса. Сметная стоимость строительства составляет 4 000 000 рублей. Контрактная стоимость - 5 000 000 рублей. Таким образом, в контрактах с фиксированной стоимостью четко определены и себестоимость договора (т.е. затраты, которые будут

произведены подрядчиком), и контрактная стоимость (т.е. стоимость, которая будет компенсирована ему заказчиком).

Забегая вперед, скажем, что эти суммы являются базовыми при определении финансовых показателей в процессе выполнения работ. Если на отчетную дату сумма фактически произведенных подрядчиком затрат составит 1 000 000 руб., то контракт будет выполнен на 25% ($1\,000\,000 / 4\,000\,000 \times 100\%$). На этот же процент будет признана и выручка по контракту, то есть на отчетную дату выручка составит $5\,000\,000 \times 25\% = 1\,250\,000$ руб., а финансовый результат составит $1\,250\,000 - 1\,000\,000 = 250\,000$ рублей.

Договор «затраты плюс» - это договор подряда, по которому подрядчику возмещаются все допустимые или по иному определяемые затраты, а также процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

Пример договора «затраты плюс».

Компания «Кирсанофф» заключила контракт на строительство офиса с фирмой «Ваш новый дом». Процент, который получит подрядчик в качестве вознаграждения, составляет 20%. Подрядчик израсходовал на строительство 100 000 руб. Вознаграждение, которое он получит в этом случае, составляет $100\,000 \times 20\% = 20\,000$ руб. Объем реализации составляет $100\,000 + 20\,000 = 120\,000$ руб.

На практике договоры с фиксированной ценой, несмотря на название, могут меняться исходя из возникающих условий. Также они могут предусматривать выплату определенных премий (бонусов, «аккордов») либо удержаний (штрафных санкций) при наступлении соответствующих условий (например, досрочное завершение работ или их задержка). Поэтому фиксация цены относительна и регулируется в договоре оговорками о порядке ее изменения,

Как отмечается в МСФО 11, договоры по типу «затраты плюс» также содержат оговорки в части ограничений сумм затрат подрядчика (в виде максимальной контрактной стоимости или иначе определяемых допустимых затрат по договору). В противном случае у подрядчика может сформироваться затратный подход и создастся стимул к удорожанию стоимости работ.

На практике наиболее распространенной является смешанная форма договоров строительного подряда, которая позволяет отразить в договоре гибкий механизм ценообразования, удовлетворяющий интересам, как заказчика, так и подрядчика.

Для бухгалтера разделение договоров по различным способам определения цены контракта важно постольку, поскольку для каждого из них существуют различные критерии достоверного определения финансового результата. Если хотя бы один из критериев не выполнен, результат по договору подряда на отчетную дату не может быть оценен

достоверно. Следовательно, он не может быть признан в бухгалтерской отчетности.

В основном МСФО 11 ориентирован на учет именно строительных контрактов, однако этот стандарт может применяться и в других случаях, перечисленных ниже.

МСФО 11 может применяться для других долгосрочных производств, помимо строительного, если порядок учета и формирование финансового результата соответствуют методике процента выполнения, а объекты учета четко идентифицированы.

Пример долгосрочного контракта

Судостроительная верфь «Красный корабль» выполняет заказ на строительство грузового судна для Архангельского речного пароходства в течение двух лет. В договоре определена контрактная стоимость (стоимость договора) и сметная стоимость (себестоимость) работ, что позволяет применить метод процента выполнения для определения финансового результата по выполненным работам

МСФО 11 может применяться для других договоров подряда, помимо договоров строительного подряда.

Примером подобного рода договоров являются проектно-изыскательские работы, осуществляемые по договору подряда, или оказание услуг по договору, в котором четко определены стоимость контракта и себестоимость выполняемых работ.

Таким образом, если долгосрочные работы (дата начала и завершения которых относятся к разным отчетным периодам) выполняются по договору (так, что могут быть определены общая сумма выручки и общие затраты), то применение МСФО 11 является логически оправданным. Это означает, что для признания выручки и затрат, а также для определения финансового результата отчетного периода может использоваться метод процента выполнения. Вместе с тем, необходимо иметь в виду, что МСФО 11 «Договоры подряда» отражает, в первую очередь, особенности подрядного строительного производства. Это относится и к вопросу о сегментации или группировке договоров, к классификации выручки и затрат, к использованию специальной терминологии и т.д. Кроме того, если МСФО 11 предусмотрено обязательное применение метода процента выполнения для учета договоров строительного подряда, то для иных договоров использование данного метода является вопросом целесообразности.

Группировка объектов строительства и сегментирование единого договора

На практике договор подряда на выполнение строительных работ может включать один или несколько объектов, возводимых для одного или нескольких заказчиков, При этом в рамках единого договора (генерального соглашения) строительство различных объектов или отношения с различными заказчиками не обязательно регулируются

самостоятельными договорами (отдельными договорами). При заключении единого договора по каждому объекту могут рассматриваться (или не рассматриваться) отдельные технические предложения, оговариваться (или не оговариваться) выручка и затраты и т.п. Иногда, напротив, при заключении единого договора в него включается пакет отдельных договоров по связанным (или не связанным) объектам без предварительных переговоров по каждому из них (или с таковыми) и т.п.

Управление капитального строительства (УКС) от лица мэрии заключает договор подряда со строительной организацией на создание инфраструктуры городского массива, планируемого мэрией под развитие бизнес-центра. По генеральному соглашению (единому договору) предполагается возведение офисных зданий, спорткомплекса, поликлиники, гостиничного комплекса, а также строительство водопроводной и теплосети, прокладывание оптоволоконной линии и т.д. Все объекты независимы по технологии, конструкции и функциям, но объединены общим конечным назначением - создание условий для привлечения внешнего инвестора. По каждому объекту может быть заключен отдельный договор. Но, скорее всего, в данной ситуации заказчик и подрядчик включают их в единый договор в виде пакета. Интересы заказчика сводятся к созданию бизнес-центра в ограниченные сроки с ограниченным финансированием. Подрядчик и заказчик могут договориться о примерной стоимости каждого объекта, однако детальные технические характеристики отдаются на откуп подрядчику.

Этот пример является более сложным. Недалеко от лесозаготовительного района заказчик планирует строительство целлюлозно-бумажного комбината (ЦБК). Организация основного производства предполагает наличие транспортных подъездов (включая железнодорожные пути), энергохозяйства (ЛЭП, теплосети, теплостанции - для производства технологического пара и электроэнергии), очистных сооружений и т.п. Генеральный заказчик заключает с одним подрядчиком (например, со строительным трестом) генеральное соглашение (единый договор подряда) о строительстве комбината. При этом генеральный заказчик указывает подрядчику на сроки, в которые должно быть завершено строительство, а также на заказчиков, которые должны принять некоторые готовые объекты (инфраструктуру), являющиеся необходимым условием предоставления ими своих услуг генеральному заказчику, и, следовательно, пуска основного производства (железная дорога, теплосеть, электросеть, очистные сооружения). Таким образом, трест заключает отдельные договоры по каждому из таких объектов с отдельным заказчиком. В отдельном договоре указываются стандартные характеристики качества и технического исполнения.

Таким образом, разнообразие юридических аспектов оформления подрядностроительства определяется условиями заключения договора и характером строительных объектов.

В соответствии с МСФО 11, его требования распространяются на каждый договор подряда (т.е. единый договор и заключенные в его рамках отдельные договоры). Однако, в некоторых случаях отдельные договоры могут быть заключены, как пакет соглашений, по которому определена общая стоимость всех договоров, и, наоборот, в рамках единого договора, предусматривающего строительство отдельных объектов (не оформленных отдельными договорами), может быть оговорена сметная стоимость и предполагаемая выручка по каждому объекту.

Различные условия заключения договоров (а также характер строительных объектов) иногда иначе определяют сущность единого договора или группы отдельных договоров. В связи с этим, для целей составления финансовой отчетности, бухгалтер должен проанализировать систему критериев, представленных в рамках МСФО 11, и идентифицировать объект учета, на который будут относиться затраты и выручка по договору строительного подряда (и, соответственно, по которому будет определяться финансовый результат). В соответствии с критериями может быть произведено сегментирование (разделение) единого договора либо группировка (объединение) отдельных договоров. При этом возможны три варианта.

Вариант 1.

Каждый строительный объект (если их несколько) рассматривается как отдельный договор при соблюдении следующих условий:

- по каждому объекту представлено особое предложение;
- по каждому объекту могут быть определены затраты и выручка; и
- по каждому объекту велись отдельные переговоры, так что у заказчика или подрядчика имелась возможность принять или отклонить часть договора подряда.

Необходимо понимать, что в данном контексте отдельные договоры сформированы по отдельным объектам (в результате сегментирования единого договора подряда) для целей составления финансовой отчетности.

Подрядчик строит здание детского сада. По условиям договора он должен благоустроить и озеленить детскую площадку, а также построить небольшой бассейн внутри здания. Заключен единый договор, при этом заказчик и подрядчик вели переговоры по каждому виду работ в отдельности и согласовали конструктивное решение бассейна, детской площадки и основного здания, а также их стоимость в отдельности и выручку по каждому из объектов. В данном случае вид работ (или объект) должен рассматриваться как отдельный договор.

Понятно, что если бы в условиях договора не были определены финансовые и технические аспекты выполнения каждого вида работ, то применение метода процента выполнения было бы возможно для единого договора в целом, но не для отдельного объекта.

Так же в конкретной ситуации вместо вида работ может быть обозначен этап работ или конструктивный аспект. Однако необходимо иметь в виду, что при идентификации объекта учета (путем сегментирования или группировки) должны быть выполнены все условия одновременно, что на практике встречается значительно чаще для отдельного объекта, реже для вида работ или этапа и лишь в некоторых случаях - в отношении конструктивного элемента.

Вариант 2.

Несколько договоров по отдельным строительным объектам рассматриваются как единый договор при соблюдении следующих условий:

- переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров;
- контракты столь тесно связаны и взаимозависимы, что они, фактически, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и
- договоры выполняются одновременно и последовательно без перерывов.

Необходимо понимать, что в данном контексте единый договор сформирован как совокупность отдельных договоров (в результате группировки отдельных договоров) для целей составления финансовой отчетности.

Пример единого договора

Мэрия заключила несколько договоров со строительной организацией по строительству 10 спортивных городков и 15 площадок в различных районах города общей стоимостью 1 млн. рублей в рамках долгосрочной программы «Городской двор». Целесообразно рассматривать отдельные договоры в совокупности в качестве единого договора как объекта учета.

В данном примере вряд ли возможно альтернативное решение: из соображения практического удобства УКС мэрии не станет обсуждать с подрядчиком затраты и выручку по каждому из объектов (хотя бы по причине их несущественности в городском бюджете).

Вариант 3.

Дополнительный строительный объект рассматривается как отдельный договор подряда при соблюдении следующих условий:

- если технологически, конструкционно и функционально дополнительный объект отличается от остальных, указанных в основном, первоначальном договоре подряда; или
- переговоры о цене дополнительного объекта ведутся независимо от цены первоначального контракта.

Как правило, сооружение дополнительного объекта оформляется отдельным, дополнительным договором или соглашением. Если конструкционно, функционально или технологически дополнительный объект отличается от объектов по основному договору, то названных условий достаточно, чтобы признать дополнительный объект самостоятельным объектом учета.

В отличие от первых двух случаев, когда необходимо выполнение всех условий, для третьего случая достаточно выполнения одного из условий.

На практике это означает, что в большинстве Случаев дополнительный строительный объект рассматривается в учете как отдельный объект учета.

Пример дополнительного договора

Заказчик и подрядчик подписали договор о застройке поселка типовыми домами в количестве 7 объектов. В ходе выполнения работ заказчик принимает решение о строительстве восьмого аналогичного дома. Типовой проект не отличается от остальных ни конструкционно, ни по смете. Заказчик и подрядчик по обоюдному согласию увеличивают сроки строительства и общую сумму договора, оформив это решение дополнением к уже действующему договору, а дополнительный объект должен рассматриваться как часть единого договора (хотя он и оформлен отдельным договором), так как не выполнено ни одно из рассмотренных условий. Если, например, дополнительным объектом было бы здание магазина (первое условие), то автоматически его следовало бы признать в учете в качестве отдельного договора. Если бы в дополнительном договоре была указана не только отдельная смета, но и цена дополнительного объекта (второе условие), то МСФО 11 должен применяться как к основному договору, так и к дополнительному.

В целом это означает, что к отдельному объекту (частным случаем которого является дополнительный объект) должен применяться метод процента выполнения исходя из идентифицируемых затрат (сметных и фактических), а также идентифицируемой выручки по данному объекту, а не по единому или основному (по отношению к дополнительному) договору.

МСФО 11 приводит следующие элементы выручки, которые могут быть получены в результате выполнения строительного подряда.

Сумма выручки, согласованная в договоре между заказчиком и подрядчиком, поступающая подрядчику в виде расчетов, четко определяются в договоре с фиксированной ценой. Форма и порядок расчетов также определяется в договоре. В договоре типа «затраты плюс» предполагаемая выручка от основной деятельности рассчитывается как сумма предполагаемых затрат и фиксированного процента от них. Поскольку выручка, обусловленная выполнением договора, получена от операционной деятельности строительной организации, то данную выручку можно считать выручкой от продажи работ.

Независимо от типа договора выручка в ее первоначальной оценке подвержена влиянию различных неопределенностей, которые могут ее уменьшить или увеличить.

А. Выручка может быть увеличена на суммы, полученные в связи с отклонениями от договорных работ.

Отклонение - это изменение первоначально согласованного в соответствии с договором объема работ, произведенное по инициативе заказчика.

Как правило, изменение объема работ является следствием иных отклонений, инициируемых заказчиком, например, изменения технических характеристик, дизайна объекта, которые могут привести как к удорожанию, так и к удешевлению строительных работ. Поэтому отклонение может вызывать как увеличение, так и уменьшение общей суммы выручки.

Пример:

Заказчик, компания «Астрон», приняла решение о замене деревянных входных дверей на металлические. В результате сметная стоимость строительства увеличилась на 45 000 руб.

ОАО «Модная обувь», заказчик строительства фабрики, решило отказаться от установки спутниковой системы связи на объекте, В результате стоимость контракта была уменьшена на 2 338 007 руб.

Выручка может быть увеличена на суммы требования, которые подрядчик стремится получить от заказчика или третьей стороны в возмещение его затрат, не включенных в первоначальную цену договора.

Требования часто трактуют как претензии подрядчика, возникшие в результате действий заказчика (например, задержки по вине заказчика, ошибки в представленных подрядчику технических характеристиках и т.д.).

Пример:

Подрядчик, ООО «Богатырь», по вине заказчика получил простой тяжелой техники, заказанной им на транспортном предприятии «Тяж Маш». Сумма счета по услугам авто предприятия составила 34 823 руб. Эта сумма была выставлена заказчику в виде претензии. Выручка может быть увеличена на суммы стимулирующих (премиальных) платежей.

Премиальные платежи представляют собой дополнительные суммы, выплаченные подрядчику, если зафиксированные в договоре показатели деятельности выполнены или перевыполнены.

Б. Выручка может быть уменьшена на следующие суммы:

- суммы пени;
- суммы штрафов;
- суммы неустоек, возникающих в результате задержки в выполнении договора по вине подрядчика.

Но в определенных случаях выручка также может быть уменьшена на сумму отклонений по инициативе заказчика.

2. Признание выручки

Критерии признания выручки

Для признания выручки на счетах бухгалтерского учета должны быть выполнены следующие условия:

- существует вероятность получения предполагаемой экономической выгоды, связанной с выполнением договора, в форме увеличения активов или уменьшения обязательств;
- затраты по договору подряда могут быть точно идентифицированы и надежно оценены;
- общая выручка по договору подряда может быть надежно оценена.

Здесь и далее в тексте будет использоваться термин «существует вероятность». В системе МСФО он применяется для характеристики степени неопределенности получения или утраты компанией будущих экономических выгод при признании элементов финансовой отчетности. При оценке степени неопределенности бухгалтер исходит из своего профессионального суждения, формируемого на основе:

- конкретных расчетов (например, высокая степень готовности работ по очередному этапу, по которому в соответствии с договором предполагается промежуточный расчет с заказчиком; или очевидное опережение графика выполнения работ по договору, по которому также предусмотрены премиальные платежи);

- документальных подтверждений (например, в техническом проекте была найдена ошибка, повлекшая за собой дополнительные издержки, заказчик подтвердил фактическую сумму издержек, рассчитанную подрядчиком, актом о признании претензий);

- сопоставления качественных характеристик информации в конкретной ситуации для включения ее в бухгалтерскую отчетность (например, если заказчик отказывается удовлетворить претензии подрядчика даже в судебном порядке, следует руководствоваться принципами осмотрительности, надежности, преобладания содержания над формой и т.д.).

Основанием признания выручки по выполненным работам является фактически выполненный объем работ. Иначе говоря, согласно МСФО 11 признанные затраты, произведенные в связи с выполненными работами по договору, являются надежным доказательством получения выручки. Данное суждение основано на принципе соответствия выручки и затрат. Это означает, что потребленные в ходе выполнения договора материальные и трудовые ресурсы вернутся подрядчику в виде сумм начисленной выручки от продажи выполненных работ по факту выставленных подрядчиком и акцептованных заказчиком счетов.

Полученный аванс (т.е. оплаченная, но не выполненная работа), еще не произведенный (по выставленным подрядчиком счетам) промежуточный

платеж (т.е. работы выполненные, но не оплаченные) не отражает доходов отчетного периода, так как не всегда соответствуют реально произведенным работам и не являются надежным критерием оценки финансового результата.

Возникает вопрос о том, каким способом признавать выручку по выполненным за отчетный период работам. МСФО 11 предписывает признавать выручку и затраты по договору подряда путем ссылки на стадию завершенности работ по договору на отчетную дату.

В соответствии с МСФО 11, этот метод также называется методом процента выполнения и является безальтернативным методом признания выручки и затрат по договору подряда. Данный метод нацелен на то, чтобы поставить в соответствие выручку и обусловившие ее затраты, возникшие за отчетный период.

Применение метода процента выполнения обусловлено необходимостью определения степени завершенности (или стадии выполнения) договора.

Степень завершенности (стадия выполнения) может быть определена бухгалтером тем способом, который обеспечит наиболее надежную (для конкретного договора) оценку выполненной работы:

- определение доли произведенных за отчетный период затрат в расчетной величине общих затрат. Такой подход называют «соотнесение затрат с затратами» (или «затраты к затратам»);
- подсчет физической доли выполненных работ (штуки, единицы) в общем объеме работ (штуки, единицы);
- наблюдение за выполненной работой.

Пример:

Договорная цена контракта составляет 500 000 руб., а его общая сметная стоимость – 400 000 руб. Произведенные и признанные затраты по выполненным работам на отчетную дату составили 120 000 руб. Тогда процент выполнения работ составляет $120/400 = 0,3$ (30%). Это и есть степень завершенности работ, т.е. доля фактических затрат в предполагаемых общих затратах по договору в целом, которые заказчик по условиям договора обязался возместить. Так как нам известна общая сумма выручки по договору, мы можем рассчитать сумму выручки по выполненным работам: $30\% \times 500 = 150$ тыс. руб. Эта сумма соответствует обусловившим ее затратам (120 000 руб.). Финансовый результат составит $150\,000 - 120\,000 = 30\,000$ рублей.

Общая схема расчетов признанной выручки отчетного периода выглядит так:

$$\frac{\text{Признанные затраты отчетного периода}}{\text{Общие затраты по договору}} \times \text{Общая сумма по договору} = \text{Признанная выручка отчетного периода}$$

Эта формула используется при расчете признанной выручки отчетного периода с учетом корректировок первоначально рассчитанных общих сумм выручки и затрат на величину отклонений, претензий и требований сторон, возникающих в процессе выполнения контракта.

*) Общие затраты по договору складываются из затрат текущего и предшествующих периодов плюс предстоящие предполагаемые затраты до полного завершения договора с учетом внесенных поправок.

***) Общая сумма выручки по договору корректируется на сумму, которая в соответствии с условиями МСФО 11 увеличивает или уменьшает величину общей выручки по договору. Если влияние и тех, и других статей на величину выручки согласовано с заказчиком в текущем отчетном периоде, то внесение корректировок и расчет финансового результата, исходя из новой величины общей выручки, осуществляется, как правило, в следующем отчетном периоде.

Таким образом, выручка от продажи выполненных работ может быть надежно оценена, если имеется возможность точно идентифицировать и надежно измерить затраты, возмещаемые по условиям договора (для договора с фиксированной ценой) или все накопленные фактические затраты, относимые на договор (для договора типа «затраты плюс»), увеличивающих общую сумму выручки.

Промежуточные счета в общем смысле - это счета, выставленные подрядчиком по выполненной по договору работе (или технологическому этапу работ) независимо от того, были они оплачены заказчиком или нет. В этой связи в отчетности подрядчика может возникнуть как дебиторская, так и кредиторская задолженность.

В активе баланса по статье начисленной выручки указывается сумма, которая причитается с заказчика за выполненные работы. Иными словами, это выполненные работы, по которым еще не выставлены промежуточные счета (так называемый неотфактурованный, или отложенный доход). Эта сумма составляет положительную разницу между признанной выручкой (за вычетом признанных убытков) и выставленными промежуточными счетами.

В качестве обязательства указывается сумма, на которую промежуточные счета превышают величину признанной выручки (за вычетом признанных убытков). Данная ситуация может возникнуть, когда подрядчик признал затраты и выручку по выполненной работе (выставив счет), но в последующем возникли убытки или отклонения, которые уменьшили величину первоначально признанной выручки. Поэтому выставленные счета превысили признанную выручку. Такая разница может трактоваться как отложенные расходы.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Порядок отражения в отчетности информации о договорах

подряда.

2. Разновидность договоров подряда.

3. Определение финансовых результатов по договорам подряда.

Тема 9. Объединение компаний (МСФО 22)

1. Понятие классификация и учет объединения компаний

Объединение компаний представляет собой либо приобретение одной компанией другой (первая получает контроль над второй), либо равноправное слияние компаний. Объединения компаний могут отличаться по технике, форме оплаты и прочим условиям. Например:

- компания может приобретать либо акции другой компании, либо ее активы и обязательства;
- сделка по приобретению может оплачиваться денежными средствами или финансироваться за счет выпуска новых акций;
- в результате объединения компаний может образовываться новая компания, имеющая контроль над объединяемыми компаниями;
- приобретающая компания может получить контроль над приобретаемой с возникновением отношений «материнская - дочерняя»;
- активы и обязательства приобретаемой компании могут передаваться приобретающей и др.

Трактовки объединения компаний и правила их учета варьируются в разных странах в зависимости от законодательных налоговых или иных требований. Международные стандарты финансовой отчетности также регламентируют вопросы объединения компаний. Проблемам объединения компаний посвящен международный стандарт 22 «Объединение компаний».

Целью данного международного стандарта является определение учетных подходов к различным видам объединения компаний. Объединение компаний должно учитываться по правилам, устанавливаемым данным стандартом, в случае, если оно по экономическому содержанию соответствует определению объединения, даваемому стандартом (вне зависимости от юридической формы и условий конкретного объединения).

В соответствии с МСФО 22, объединение компаний - это соединение отдельных предприятий в одну экономическую единицу в результате объединения одного предприятия с другим или приобретения одним предприятием контроля над чистыми активами и операциями другого предприятия.

Если в результате объединения компаний возникают отношения «материнская - дочерняя» компания, где приобретающая компания становится материнской, а приобретаемая - дочерней, то правила

настоящего стандарта применяются только к сводной (консолидированной) отчетности. В этом случае в индивидуальной отчетности материнской компании стоимость дочерней учитывается как инвестиции в дочернюю компанию в соответствии с МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании».

Если в результате объединения компаний не возникает отношений «материнская - дочерняя» компания, то есть компания-покупатель приобретает совокупность активов и обязательств другой компании (в том числе и деловую репутацию (гудвилл)), а не только ее акции, то положения настоящего стандарта применяются к индивидуальной отчетности компании-покупателя.

Стандарт не применяется к операциям между компаниями, находящимися под общим контролем, и к совместной деятельности.

Стандарт выделяет два основных вида объединений компаний:

1) приобретение (или покупка) одной компании другой компанией, когда приобретающая компания получает контроль над активами и операциями приобретаемой;

2) объединение интересов (или слияние) компаний, когда одна компания объединяется с другой.

Данные два вида объединения компаний различаются между собой по своей сущности и поэтому требуют различного отражения в учете и финансовой отчетности.

Приобретение (покупка) представляет собой объединение компаний, в котором одна компания (приобретающая компания, покупатель) получает контроль над чистыми активами и операциями другой компании (приобретаемая компания) в обмен на передачу активов, принятие на себя обязательств или выпуск акций.

Под контролем подразумевается возможность управлять финансовой и операционной политикой компании с целью получения выгод от ее деятельности.

Объединение интересов (слияние) представляет собой объединение компаний, в котором:

- акционеры объединяющихся компаний получают объединенный контроль над общей или практически общей величиной чистых активов и операций;

- контроль объединяется для достижения продолжительного взаимного разделения рисков и выгод, присущих объединенной компании;

- ни одна из сторон не может быть определена как покупатель.

Таким образом, основное различие между этими двумя видами объединений сводится к тому, можно ли идентифицировать (определить) приобретающую компанию (покупателя) или нет. Если покупателя можно идентифицировать, то это покупка, если нет, то, как правило, это объединение интересов. В большинстве случаев покупатель

может быть идентифицирован, поэтому вариант классификации объединения, как объединения интересов является достаточно редким, хотя в практике некоторых стран, в том числе России, такие примеры встречаются.

Существует два основных метода учета объединений компаний:

- 1) метод приобретения;
- 2) метод объединения интересов.

2. Учет приобретения одной компаний другой: метод приобретения

Согласно требованиям стандарта объединение компаний, классифицированное как приобретение, должно учитываться по методу приобретения. Сущность данного метода состоит в том, что приобретение компании учитывается по аналогии с приобретением любых других активов и первоначально отражается по стоимости приобретения.

Покупатель может быть идентифицирован, когда одна компания получает контроль над другой компанией. Считается, что одна компания получает контроль над другой компанией, если она приобретает более половины голосующих акций последней, за исключением случаев, когда имеются веские основания считать, что данная доля голосующих акций не дает возможности осуществлять контроль.

Однако контроль может быть получен и в случае приобретения менее половины голосующих акций. В качестве примеров таких ситуаций в МСФО 22 приводятся следующие:

- право контроля над более чем половиной голосующих акций в результате соглашения с другими инвесторами;
- право управления финансовой и операционной политикой компании, оговоренное уставом или соглашением;
- право назначения или увольнения большинства членов совета директоров или иного управляющего органа компании;
- право представления большинства голосов на собраниях совета директоров или иного управляющего органа компании.

Кроме описанных выше случаев, когда покупатель идентифицируется как компания, получающая контроль над другой компанией, покупатель может быть определен и в следующих ситуациях:

- ♦ справедливая стоимость одной из объединяющихся компаний значительно больше, чем другой (большая компания считается покупателем);
- ♦ объединение компаний осуществляется путем обмена голосующих обыкновенных акций на денежные средства (компания, отдающая деньги, считается покупателем);
- ♦ в результате объединения компаний руководство одной из них доминирует в подборе руководящих работников объединенной компании (компания, чье руководство доминирует, считается покупателем).

В случае, когда в результате объединения возникают материнская и дочерняя компании, материнская компания в своей отдельной финансовой отчетности отражает приобретение как инвестиции, первоначально по стоимости приобретения. В последствии данные инвестиции в отдельной финансовой отчетности материнской компании могут учитываться либо по стоимости приобретения, либо с использованием метода участия, либо как финансовые активы, которые могут быть проданы (МСФО 27). При составлении сводной (консолидированной) отчетности величина данных инвестиций заменяется на:

- идентифицируемые активы и обязательства приобретенной компании;
- возникшую деловую репутацию (гудвилл) или отрицательную деловую репутацию (негативный гудвилл);
- долю меньшинства.

Таким образом, все ниже перечисленные требования МСФО 22 относятся к сводной (консолидированной) отчетности.

В случае, когда таких отношений не возникает, а приобретаются чистые активы другой компании, в отчетность покупателя включаются активы и обязательства приобретаемой компании и соответствующая деловая репутация (гудвилл), отрицательная или положительная. В этом случае требования МСФО 22 применяются к отдельной финансовой отчетности приобретающей компании (покупателя).

Чистые активы - это активы за вычетом обязательств. В данном контексте имеется в виду, что приобретается совокупность активов и обязательств компании.

Согласно требованиям МСФО 22, начиная с даты приобретения покупатель должен:

включать в отчет о прибылях и убытках (консолидированный отчет о прибылях и убытках) результаты операций приобретаемой компании; и признавать в балансе (консолидированном балансе) идентифицируемые активы и обязательства приобретаемой компании и деловую репутацию (гудвилл), возникающие при приобретении.

Исходя из этого, можно выделить следующие проблемы, возникающие при учете приобретения компаний.

- определение даты приобретения;
- определение стоимости приобретения;
- определение (признание) идентифицируемых активов и обязательств;
- определение стоимости (оценки) идентифицируемых активов и, обязательств;

определение деловой репутации (гудвилла) или отрицательной деловой репутации (негативного гудвилла), возникающих при приобретении.

Датой приобретения считается дата фактического перехода контроля над чистыми активами и операциями приобретаемой компании к покупателю. Это дата, с которой покупатель получает право управлять финансовой и операционной политикой приобретаемой компании с целью получения выгод от ее деятельности. Контроль не переходит к покупателю до тех пор, пока не будут выполнены все условия, необходимые для защиты интересов вовлеченных сторон. Фактический переход контроля к покупателю может не требовать обязательного законодательного завершения сделки, поэтому при оценке момента перехода контроля необходимо оценивать экономическое содержание сделки по приобретению, а не ее юридическую форму.

Приобретение может состоять из одной или нескольких обменных операций. В случае поэтапного приобретения учет начинается с даты приобретения, а определение его стоимости и справедливой стоимости приобретаемых идентифицируемых активов осуществляется на дату каждой обменной операции.

Приобретение (покупка) должно учитываться по стоимости приобретения. Стоимость приобретения представляет собой:

(а) сумму заплаченных денежных средств или их эквивалентов либо справедливую стоимость (на момент обмена) либо иного возмещения, переданного покупателем в обмен на контроль над чистыми активами другой компании; плюс

(б) любые другие затраты, прямо связанные с приобретением (например, затраты на регистрацию и выпуск акций, оплату аудиторских или юридических консультаций, услуг независимых оценщиков и др.).

К полученным активам и обязательствам, которые признаются в отчетности покупателя (консолидированной отчетности), относятся:

активы и обязательства приобретаемой компании, существующие на дату приобретения;

специфические обязательства (резервы), ранее не призванные приобретаемой компанией (в результате процесса приобретения могут возникнуть специфические обязательства, если покупатель разработал план, относящийся к прекращению или ограничению деятельности приобретаемой компании. Эти обязательства классифицируются как резервы в соответствии с МСФО 37. Они признаются в отчетности покупателя (консолидированной отчетности), однако возможность их признания крайне ограничена и регламентируется МСФО 22.)

Данные активы и обязательства должны признаваться покупателем как отдельные активы и обязательства на дату приобретения только в том случае, если они удовлетворяют следующему критерию признания существует вероятность поступления или уменьшения в будущем экономических выгод, связанных с этими активами и обязательствами, для компании-покупателя, а так же существует надежная оценка их стоимости или справедливой стоимости.

Если приобретаемые активы и обязательства не удовлетворяют указанному критерию, то они не признаются отдельно, а включаются в величину деловой репутации (гудвилл) (отрицательной деловой репутации (негативный гудвилл)) возникающей при приобретении и определяемой, как разница между стоимостью приобретения и величиной признанных активов и обязательств.

Необходимо отметить, что полученные активы, могут включать активы, которые ранее не признавались в учете приобретаемой компании. Они признаются только в том случае, когда удовлетворяют критерию признания, описанному выше. Например, у приобретаемой компании могут существовать внутри созданные нематериальные активы (такие как самостоятельно созданные торговые марки), которые не признавались в отчетности приобретаемой компании в соответствии с МСФО 38. Покупатель, приобретая такие активы, может оценить их стоимость, поскольку существует вероятность поступления экономических выгод от их использования. В этом случае они будут признаваться в отчетности покупателя (консолидированной отчетности) как отдельные нематериальные активы.

Обязательства, которые не признавались в учете приобретаемой компании, не должны признаваться покупателем, за исключением специфических резервов, описанных выше.

Оценка полученных активов и обязательств

Существует два возможных правила определения стоимости (оценки) приобретаемых активов и обязательств.

1. Признаваемые идентифицируемые активы и обязательства должны оцениваться как совокупность (сумма): доли компании-покупателя в справедливой стоимости приобретаемых активов и обязательств на дату обменной операции, соответствующей доле, приобретаемой покупателем в данной операции; и доли, принадлежащей меньшинству, в балансовой стоимости полученных активов и обязательств приобретаемой компании до приобретения.

2. Альтернативное правило определяется следующим образом: признаваемые полученные активы и обязательства должны оцениваться по их справедливой стоимости на дату приобретения. Доля меньшинства должна отражаться как доля, принадлежащая меньшинству в справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств.

Таким образом, между этими вариантами существует два принципиальных различия:

- доля, принадлежащая меньшинству в стоимости идентифицируемых активов и обязательств, оценивается либо по балансовой стоимости активов и обязательств до приобретения, либо по их справедливой стоимости;

- справедливая стоимость определяется либо на дату обмена, либо на дату приобретения (разница между двумя этими

датами возникает при пошаговом приобретении).

Применение правил оценки доли меньшинства

Очевидно, что вопрос об оценке доли меньшинства возникает только в том случае, когда компания - покупатель, получая контроль над всеми активами и обязательствами приобретаемой компании, формально может рассчитывать лишь на определенную долю в этих активах. Обычно такая сделка является сделкой по приобретению дочерней компании.

Компания А приобретает 80% компании В. Соответственно, 20% - это доля меньшинства. Одним из приобретаемых активов компании В являются основные средства, балансовая стоимость которых в балансе компании В составляет 1 000 000 рублей. Рыночная (справедливая) стоимость данных основных средств составляет 2 000 000 рублей.

В сводной (консолидированной) отчетности компании А приобретенные основные средства будут оцениваться следующим образом.

Основное рекомендованное правило:

Доля компании А в справедливой стоимости компаний В: $80\% \times 2\,000\,000 = 1\,600\,000$ руб.

Доля, принадлежащая меньшинству: $20\% \times 1\,000\,000 = 200\,000$ руб.

Балансовая стоимость основных средств: 1 800 000 руб.

Альтернативное возможное правило:

Доля компании А в справедливой стоимости компании В: $80\% \times 2\,000\,000 = 1\,600\,000$ руб.

Доля, принадлежащая меньшинству в стоимости основных средств: $20\% \times 2\,000\,000 = 400\,000$ руб.

Балансовая стоимость основных средств (равна справедливой стоимости):

2 000 000 рублей.

Одной из основных проблем при оценке приобретаемых активов и обязательств является определение их справедливой стоимости. Правила определения справедливой стоимости для отдельных видов активов и обязательств могут различаться. Например:

- справедливой стоимостью рыночных ценных бумаг является их текущая рыночная стоимость;
- справедливой стоимостью запасов сырья и материалов их текущая (восстановительная) стоимость;
- справедливой стоимостью земли и зданий - их рыночная стоимость;
- справедливой стоимостью оборудования - рыночная стоимость, обычно определяемая на основании независимой оценки;
- справедливой стоимостью дебиторской задолженности (за исключением краткосрочной дебиторской задолженности) является приведенная (дисконтированная) стоимость сумм, которые должны быть получены, за вычетом резерва по сомнительной задолженности;
- справедливой стоимостью обязательств (за исключением

краткосрочных) является приведенная (дисконтированная) стоимость сумм, необходимых для погашения этих обязательств и т.д.

Деловая репутация (гудвилл), положительная или отрицательная, возникает при приобретении, когда стоимость приобретения отличается от справедливой стоимости приобретаемых активов и обязательств.

Деловая репутация (гудвилл) представляет собой разницу между стоимостью приобретения компании и долей покупателя в справедливой стоимости приобретаемых идентифицируемых активов и обязательств на дату обменной операции.

Расчет и отражение в отчетности положительной деловой репутации (гудвилла) Компания А приобретает компанию В за 2 000 000 рублей. Баланс компании В до приобретения выглядит следующим образом.

Таблица 1

Баланс компании В до приобретения

Денежные средства	500 000
Основные средства	1 000 000
Обязательства	300 000
Собственный капитал	1 200 000

Только для одного актива - основных средств - справедливая стоимость отличается от балансовой. Справедливая стоимость основных средств составляет 1,600,000 рублей.

Деловая репутация (гудвилл), возникающая при приобретении, рассчитывается следующим образом:

Стоимость приобретения - Справедливая стоимость приобретаемых идентифицируемых чистых активов и обязательств

$$2\,000\,000 - 1\,800\,000 = 200\,000.$$

Положительная деловая репутация (гудвилл) признается активом и амортизируется за период, не превышающий 20 лет. Как правило, используется метод прямолинейной амортизации. В отчетности гудвилл отражается по стоимости приобретения за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) - это превышение доли покупателя в справедливой стоимости приобретаемых идентифицируемых активов и обязательств над стоимостью приобретения на дату обменной операции.

Учетная трактовка отрицательной деловой репутации (негативного гудвилла) зависит от того, относится она к ожидаемым будущим убыткам от приобретаемой компании или нет.

В той части, в которой отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) относится к ожидаемым будущим убыткам, предусмотренным в плане покупки компании-покупателя (при условии, что они могут быть надежно оценены и не являются идентифицируемым обязательством на дату приобретения), она признается доходом в тех отчетных периодах, когда признаются вышеназванные убытки.

В той части, в которой отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) не относится к идентифицируемым ожидаемым будущим убыткам, которые могут быть надежно оценены на дату приобретения, она признается как доход в соответствии со следующим правилом.

Величина отрицательной деловой репутации (негативного гудвилла), не превышающая справедливой стоимости приобретаемых идентифицируемых неденежных активов, признается как доход на систематической основе в течение средневзвешенного оставшегося срока полезного использования приобретаемых идентифицируемых амортизируемых активов (основных средств, нематериальных активов, инвестиционной собственности);

Величина отрицательной деловой репутации (негативного гудвилла), превышающая справедливую стоимость приобретаемых идентифицируемых неденежных активов, признается как доход немедленно. В балансе отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) вычитается из величины активов и представляется в том же разделе, что и гудвилл.

Расчет и отражение в отчетности отрицательной деловой репутации (негативного гудвила)

Компания А приобретает компанию В за 500,000 рублей. Баланс компании В до приобретения выглядит следующим образом:

Таблица 2

Баланс компании В до приобретения

Денежные средства	500 000
Основные средства	1 000 000
Обязательства	300 000
Собственный капитал	1 200 000

Только для одного актива - основных средств - справедливая стоимость отличается от балансовой. Справедливая стоимость основных средств составляет 900 000 рублей.

Отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл), возникающая при приобретении, рассчитывается следующим образом:

Справедливая стоимость приобретаемых идентифицируемых активов и обязательств

Стоимость приобретения = $(500\ 000 + 900\ 000 - 300\ 000 - 500\ 000) = 600\ 000$.

Ожидаемые в течение следующих за приобретением 5 лет убытки оцениваются в 300000 рублей. Отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) в сумме 300000 будет признаваться как доходы тех отчетных периодов, в которых будут признаваться данные ожидаемые убытки, то есть в течение последующих 5 лет. Если в следующем отчетном периоде будут признаны убытки в размере 80000, то часть отрицательной деловой репутации (негативного гудвилла) в размере 80000 будет признана как доход. До момента признания в качестве дохода отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) в сумме 300000

рублей, по сути, представляет собой доходы следующих периодов, однако в балансе будет представлена особым образом: она будет вычитаться из величины активов.

Оставшаяся часть отрицательной деловой репутации в размере 300000 рублей ($300000 = 600000 - 300000$) не превышает справедливой стоимости приобретенных неденежных активов (основных средств), которая составляет 900000 рублей, Поэтому она будет признаваться как доход на систематической основе в течение оставшегося срока полезного использования основных средств. Если оставшийся срок использования основных средств составляет 3 года и их амортизация начисляется линейным методом, то отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) будет списываться на доходы следующих трех отчетных периодов равными долями в размере 100000 ($100000 = 300000 / 3$). До момента признания в качестве дохода эта часть отрицательной деловой репутации (негативного гудвилла) в сумме 300000 рублей, по сути, представляет собой доходы будущих периодов, однако в балансе будет отражаться как уменьшение активов.

Компания А приобретает компанию В за 120000 рублей. Баланс компании В до приобретения выглядит следующим образом:

Таблица 3.

Баланс компании В до приобретения

Денежные средства	500 000
Основные средства	1 000 000
Обязательства	300 000
Собственный капитал	1 200 000

Только для одного актива - основных средств - справедливая стоимость отличается от балансовой. Справедливая стоимость основных средств составляет 100 000 рублей.

Отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл), возникающая при приобретении, рассчитывается следующим образом:

Справедливая стоимость приобретаемых идентифицируемых активов и обязательств - Стоимость приобретения = $(500\ 000 + 100\ 000 - 300\ 000) - 120\ 000 = 180\ 000$.

Компания А не может с достаточной степенью надежности оценить будущие убытки, связанные с приобретением компании В. Поэтому рассчитанная выше отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) не относится к ожидаемым будущим убыткам.

Величина отрицательной деловой репутации (негативного гудвилла), составляющая 180 000 рублей больше, чем справедливая стоимость приобретенных идентифицируемых неденежных активов (основных средств), которая равна 100 000 рублей.

В сумме, не превышающей справедливую стоимость основных средств, то есть в размере 100 000 рублей, отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) будет признаваться как доход на систематической основе в течение оставшегося срока полезного использования основных

средств. Если этот срок составляет 3 года и амортизация начисляется линейным методом, то отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) будет списываться на доходы следующих трех отчетных периодов равными долями в размере 33 333 ($33\,333 = 100\,000 / 3$). До момента признания в качестве дохода эта часть отрицательной деловой репутации в сумме 100 000 рублей, по сути, представляет собой доходы будущих периодов, однако в балансе будет представлена особым образом: она будет вычитаться из величины активов.

В сумме, превышающей справедливую стоимость приобретенных основных средств ($811\,000 = 180\,000 - 100\,000$), отрицательная деловая репутация (негативный гудвилл) признается как доход и отражается в отчете о прибылях и убытках в том отчетном периоде, когда произошло приобретение.

Таким образом, были рассмотрены основные специфические моменты учета приобретения одной компанией другой компанией в соответствии с методом приобретения.

3. Учет объединения интересов слияния компаний:

Метод объединения интересов

Учет объединения интересов (или слияния) компаний основан на другом методе - методе объединения интересов.

Согласно методу объединения интересов, финансовая отчетность представляется таким образом, как будто объединяемые компании всегда были единой компанией, то есть финансовая отчетность объединенной компании, фактически представляет собой объединение данных отчетности сливающихся компаний.

МСФО 22 выделяет следующие случаи достижения совместного разделения рисков и выгод:

- значительное большинство, если не все голосующие обыкновенные акции объединяющихся компаний обмениваются или объединяются;
- справедливая стоимость одной компании не отличается значительно от справедливой стоимости другой;
- акционеры каждой из компаний в значительной степени сохраняют те же права голоса и доли в объединенной компании, которые принадлежали им в компаниях до объединения.

Таким образом, стандарт определяет два вида объединения компаний (приобретение (покупку) одной компанией другой и объединение интересов (слияние)) и выделяет их основные характеристики.

В зависимости от этого, различаются подходы к их учету и отражению в отчетности.

Финансовая отчетность объединяющихся компаний за период, в котором произошло объединение, и за предшествующие периоды, информация о которых раскрывается в отчетности для сравнительных

целей, должна включаться финансовую отчетность объединенной компании таким образом, как будто объединение произошло в начале наиболее раннего из представленных периодов.

Таким образом, в финансовой отчетности объединенной компании суммируются активы, обязательства и собственный капитал объединяющихся компаний (их корректировки производятся только при необходимости внесения изменений в учетную политику), а взаимные операции между ними элиминируются (взаимоисключаются). Активы и обязательства суммируются и отражаются в отчетности объединенной компании на основании балансовых стоимостей, то есть не переоцениваются до справедливой стоимости. При использовании данного метода деловой репутации (гудвилла) (отрицательной деловой репутации (негативного гудвилла)) не возникает.

Расходы, связанные с процессом объединения, должны отражаться как расходы того периода, когда они возникли.

4. Раскрытие информации в финансовой отчетности

МСФО 22 предписывает определенные правила раскрытия или отражения в отчетности информации, касающейся объединения компаний. Обычно данная информация раскрывается в примечаниях к отчетности.

Перечень необходимой информации об объединении компаний, которая должна раскрываться в финансовой отчетности, достаточно широк.

Информация о сделках по объединению компаний в финансовой отчетности за период, в котором произошло объединение, должна включать:

- названия и описание объединяющихся компаний;
- метод учета, используемый для объединения;
- дата объединения для целей учета;
- операции, которые в результате объединения решено

прекратить.

Кроме общих требований к информации, которая должна раскрываться для объединений, стандарт также требует раскрытия дополнительной информации в зависимости от типа объединения.

Для объединений, являющихся приобретением, должны раскрываться:

- процент приобретенных голосующих акций;
- стоимость приобретения и описание уплаченного возмещения;
- информация о положительной деловой репутации (гудвилле): период и метод амортизации и др.;
- информация об отрицательной деловой репутации (негативном гудвилле): описание ожидаемых будущих убытков, периоды в которых негативный гудвилл признается доходом и др.;
- другая информация.

Для объединений, являющихся объединением интересов, должна раскрываться информация о величине активов и обязательств, вложенных

каждой их компаний, о количестве выпущенных акций с их описанием и другая информация.

МСФО 22 дает определение различным видам объединений компаний. Объединения могут быть либо приобретением (покупкой), либо объединением интересов (слиянием). В зависимости от типа объединения для их учета используются различные методы.

Для учета приобретения одной компании другой используется метод приобретения. По сути, он аналогичен покупке любого актива. Разница между стоимостью приобретения и справедливой стоимостью приобретаемых идентифицируемых активов и обязательств представляет собой положительную или отрицательную деловую репутацию (негативный гудвилл).

Для учета объединения интересов используется метод объединения интересов, суть которого состоит в объединении данных финансовых отчетов компаний таким образом, как будто они всегда были единым предприятием. Если объединение компаний приводит к возникновению отношений «материнская - дочерняя» компания, то требования стандарта применяются только к сводной (консолидированной) отчетности. Если объединение происходит в форме приобретения чистых активов одной компании другой компанией, то требования стандарта применяются также к отдельной финансовой отчетности покупателя.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. В каких случаях предусмотренных стандартом фирма обязана применить МСФО 22.
2. Каким образом учитывается объединение компаний в российском учете.
3. Виды объединения компаний.

Тема 10 Подготовка консолидированной отчетности МСФО 27

1. Понятие консолидированной отчетности, отчитывающейся группы, материнской и дочерней компании

- МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»;
- МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;
- МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»;
- МСФО (IAS) 31 «Совместная деятельность»;
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»;
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»;
- ПКИ (SIC) 12 «Консолидация - компании специального назначения».

Основные вопросы подготовки консолидированной отчетности регулируются МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», который был изменен в рамках проекта по улучшению действующих МСФО (Improvements) в декабре 2003 г. Измененная редакция МСФО 27 вступает в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Раннее применение этого стандарта приветствуется, однако такой факт должен быть раскрыт в примечаниях к финансовой отчетности.

Консолидированная отчетность - это отчетность группы компаний, состоящей из материнской (основной) компании и дочерних компаний. Материнская компания - это компания, которая контролирует одну или несколько дочерних компаний. Соответственно, дочерние компании - это компании, которые находятся под контролем материнской компании. При этом под контролем понимается способность управлять финансовой и операционной политикой компании так, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Признаки наличия контроля:

- приобретено более половины голосующих акций (долей);
- имеется договор (с другими акционерами или самой компанией) или иной акт, в силу которого есть возможность управлять операционной и финансовой политикой компании;
- имеется возможность назначать органы управления и т.д.

Определения материнской компании, дочерней компании и контроля, которые даются в МСФО 27, очень близки по содержанию к определениям основного и дочернего обществ в Гражданском кодексе Российской Федерации. Здесь важно обратить внимание на то, что как в ГК РФ, так и в МСФО указывается, что возникновение отношений материнская компания (основное общество) - дочерняя компания (дочернее общество) возможно не только в случае непосредственного долевого участия в собственности, но и в случае, когда контроль достигается иным путем - например, путем заключения договора, введения управленческого персонала или представителей собственников одной компании в органы управления (например, совет директоров) другой компании и т.д.

Если у компании есть потенциальные права голоса - например, конвертируемые облигации, опционы или варранты на акции другой компании, - они принимаются во внимание при определении контроля только в том случае, если они могут быть реализованы на момент составления консолидации (currently exercisable). К таким правам не относятся права, реализация которых не может произойти ранее определенной даты в будущем или зависит от наступления определенного будущего события.

Нередко возникают ситуации, когда у компании отсутствуют формально-правовые свидетельства контроля над другой компанией, однако в реальности контроль присутствует. Это возникает в случаях, когда контролируемая компания создается как так называемая «компания

специального назначения» (specialpurposeentity) и в соответствии с учредительным договором или иным документом имеет существенные ограничения на осуществление операций либо вообще не может осуществлять операции без предварительного одобрения компанией, осуществляющей контроль. Такие компании специального назначения (далее - КСН) подлежат обязательной консолидации в соответствии с МСФО 27 и ПКИ 12 «Консолидация - компании специального назначения», хотя собрать доказательства того, что такие КСН у отчитывающейся компании есть, бывает нелегко, что значительно усложняет подготовку и аудит финансовой отчетности группы.

Случаи, когда материнская компания может не составлять консолидированную отчетность

Составление консолидированной отчетности является обязательным требованием МСФО 27 независимо от рода деятельности компании. Так, в МСФО 27 (в ред. 2003 г.) уточнено, что фонды венчурного капитала, взаимные фонды и иные аналогичные организации также должны составлять консолидированную отчетность. Также в МСФО 27 отдельно уточняется, что различие видов деятельности материнской и дочерней компаний не является основанием для того, чтобы не консолидировать эту дочернюю компанию: например, если в составе алюминиевого холдинга присутствует кредитная организация, она подлежит консолидации точно так же, как и иные компании группы, несмотря на то, что деятельность кредитной организации значительно отличается от деятельности по производству алюминия.

Исключение из общего требования представлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО может иметь место только тогда, когда материнская компания:

- сама является стопроцентной «дочкой», либо если владельцы доли меньшинства согласны не требовать представления консолидированной финансовой отчетности;
- не имеет публично обращаемых ценных бумаг;
- не представляла финансовую отчетность для целей публичного размещения ценных бумаг на фондовом рынке в качестве эмитента эмиссионных ценных бумаг;
- ее материнская компания раскрывает свою консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

Следует обратить внимание на то, что материнская компания может воспользоваться исключением из общего требования составлять консолидированную отчетность только в случае соответствия всем вышеперечисленным условиям одновременно.

Таким образом, в случае, если компания согласно МСФО 27 подпадает под определение материнской компании и должна составлять консолидированную финансовую отчетность, однако не делает этого,

ограничиваясь отдельной отчетностью без консолидации контролируемых ею компаний, ее финансовую отчетность нельзя считать соответствующей во всех существенных аспектах МСФО.

Первым шагом в процессе составления консолидированной финансовой отчетности является определение собственно отчитывающейся группы, в которой материнской компанией является компания, которая готовит эту отчетность. Как уже говорилось выше, группа определяется на основе принципа контроля, при этом ее состав может быть самым разнообразным - от простой двухуровневой группы, когда материнская компания владеет пакетами акций одной или нескольких «дочек», до сложной структуры с перекрестным владением акциями и несколькими уровнями контроля.

Случаи, когда дочерняя компания не подлежит консолидации

Все дочерние компании под контролем материнской компании должны консолидироваться. Кроме того, если инвестиция в дочернюю компанию отвечает указанным критериям прекращенной деятельности в МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», об этой инвестиции должна раскрываться информация, требуемая МСФО (IFRS) 5.

2. Механизм консолидации

Построчное суммирование статей активов и обязательств

Консолидация отчетности компаний группы в единую консолидированную отчетность осуществляется путем построчного суммирования статей активов и обязательств материнской и дочерней компаний, даже если материнской компании принадлежат не все 100% дочерней компании, поскольку материнская компания контролирует активы и обязательства дочерних компаний полностью.

Пример . Понятие контроля

Компании «Машинист» принадлежит 60% голосующего капитала компании «Дизель». Отношения компании «Машинист» и компания «Дизель» соответствуют понятию контроля. Активы и обязательства компаний приведены в таблице ниже.

Статья	»Машинист»	»Дизель»	Консолидированные активы и обязательства *
Основные средства	100	20	120
Запасы	35	5	40
Денежные средства	10	5	15
Дебиторская задолженность	14	10	24

Кредиторская задолженность перед поставщиками	15	15	30
Кредиты и займы	50	-	50

* Консолидируются не 60%, а 100% активов и обязательств дочерней компании!

Учетная политика и отчетная дата дочерней компании

Консолидация предполагает единую отчетную политику и единую отчетную дату для всех компаний группы. В противном случае консолидированная отчетность значительно потеряла бы свою полезность, поскольку суммирование несопоставимых величин (например, стоимости основных средств материнской компании, отражаемых по амортизированной фактической стоимости, и основных средств дочерней компании, отражаемых по переоцененной стоимости) не обеспечивает необходимой полезности информации, так же как и суммирование данных на различные отчетные даты.

Стадии подготовки консолидированного баланса

Основная проблема применения МСФО 27 для целей составления консолидированной отчетности состоит в том, что в нем практически ничего не сказано о собственно самом процессе консолидации, за исключением, пожалуй, требования построчного суммирования статей активов и обязательств материнской и дочерней (дочерних) компаний и исключения внутригрупповых остатков по счетам и результатов внутригрупповых сделок. В качестве ориентира можно использовать приведенный ниже порядок шагов при составлении консолидированной отчетности, (рисунок 1).

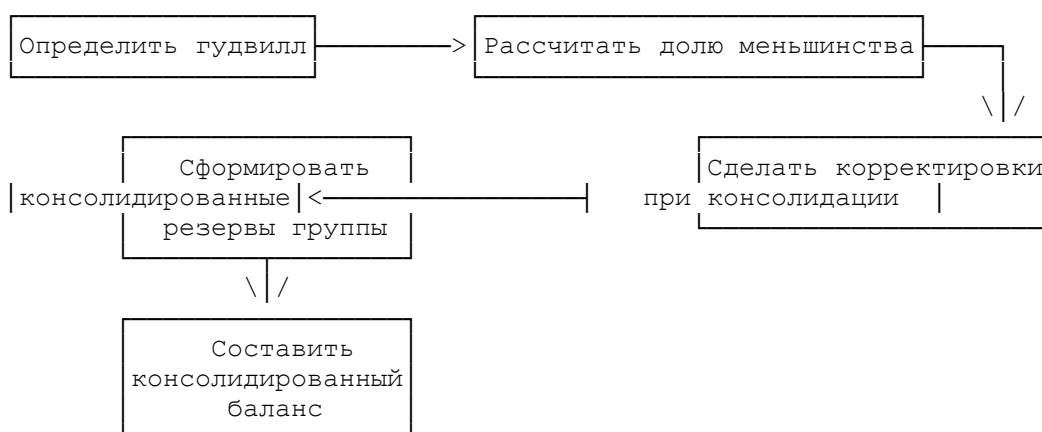


Рисунок 1. Порядок составления консолидированной отчетности

Самая первая консолидация осуществляется при объединении бизнеса, когда одна компания приобретает контроль над другой компанией и возникает отношение «материнская компания - дочерняя компания». Именно при такой первичной консолидации компания-покупатель определяет

стоимость чистых активов, гудвилл и долю меньшинства, делает корректировки на результаты сделок между материнской и дочерней компаниями, суммы взаимных инвестиций и т.д., осуществляет построчное суммирование статей активов и обязательств компании-покупателя и приобретенной компании на дату приобретения бизнеса.

При последующей консолидации производятся операции, во многом похожие на действия при первичной консолидации, но со следующими отличиями:

- не производится оценка чистых активов дочерней компании по справедливой стоимости;

- гудвилл не рассчитывается заново, а используются данные о ее фактической стоимости (цена приобретения компании за вычетом доли материнской компании в справедливой стоимости чистых активов приобретенной компании на дату приобретения), с учетом результатов теста на ее обесценение.

Алгоритм определения гудвилл для первичной консолидации рассмотрен в стандарте «Объединения бизнеса». При последующей консолидации используется фактическая стоимость гудвилл за вычетом убытка от ее обесценения, если таковое было выявлено в результате теста на обесценение.

Примечание. Изменения в учете гудвилл

МСФО 22: гудвилл подлежит амортизации, аналогично иным внеоборотным активам; срок полезного использования гудвилл определяется исходя из срока полезного использования внеоборотных активов, к которым относится гудвилл, и в крайне редких случаях может превышать 20 лет. Кроме того, при наличии признаков обесценения гудвилл тестируется на обесценение и выявленный убыток признается на счете прибылей и убытков в корреспонденции с кредитом счета по учету гудвилл.

Основные изменения, внесенные МСФО (IFRS) 3, МСФО 36 и МСФО 38:

- гудвилл не подлежит амортизации;

- гудвилл каждый год проверяется на обесценение независимо от наличия или отсутствия признаков обесценения.

Данные изменения призваны сократить различия между МСФО и ОПБУ США (US GAAP).

Таким образом, амортизация гудвилл прекращается, и ее остаточная стоимость ежегодно тестируется на обесценение на уровне генерирующей единицы, к которой относится гудвилл.

Дополнительное усложнение:

наличие у дочерней компании привилегированных акций

Учет привилегированных акций при расчете чистых активов приобретенного бизнеса (дочерней компании) зависит от прав, которые данные акции предоставляют при ликвидации компании:

- если они предоставляют права на участие в имуществе компании при ее ликвидации, аналогичные правам владельцев обыкновенных акций, они включаются в расчет чистых активов наравне с обыкновенными акциями;

- если в случае ликвидации компании они дают своим владельцам право на получение только некоторой заранее установленной - ликвидационной - стоимости, стоимость чистых активов, приходящаяся на обыкновенные (голосующие) акции, должна рассчитываться после вычета ликвидационной стоимости привилегированных акций.

3. Расчет доли меньшинства

Доля меньшинства - часть прибыли (убытков) и чистых активов дочерней компании, приходящаяся (attributable) на долю в капитале этой компании, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно, через дочерние компании. Таким образом, доля меньшинства, отражаемая в балансе, определяется как доля миноритарных акционеров в чистых активах дочерней компании. Доля меньшинства, отражаемая в отчете о прибылях и убытках, определяется как доля миноритарных акционеров в чистой прибыли (убытках) дочернего общества.

Для практического применения уточнение относительно доли меньшинства в приросте капитала с момента объединения бизнеса играет весьма значительную роль, поскольку, во-первых, указывает на необходимость разделять долю меньшинства на первоначальную и последующие части, т.е. корректировать ее первоначальную стоимость на сумму изменения капитала, т.е. уставного капитала, нераспределенной прибыли и резервов дочернего общества. Во-вторых, такой порядок определения доли меньшинства может быть применен и для определения доли мажоритарных акционеров в нераспределенной прибыли и резервах группы, а именно путем корректировки резервов материнской компании на ее долю в сумме изменения нераспределенной прибыли и резервов дочерней компании.

Пример Консолидация и привилегированные акции

31 мая 2013 г. компания «Зенит» приобрела 80% голосующих акций компании «Чемпион» за 1000 и 100 привилегированных акций этой же компании номинальной стоимостью 1 за 150. На эту дату чистые активы «Чемпиона» составляли 800. Ниже приведены данные о собственном капитале «Чемпиона».

Голосующие акции	500
Привилегированные акции	200
Нераспределенная прибыль	100
Итого:	800

Расчет гудвилл

Вариант 1: уставом компании «Чемпион» установлено, что владельцы привилегированных акций в случае ликвидации компании участвуют в распределении имущества вместе с владельцами обыкновенных акций.

Затраты на объединение бизнеса	$1000 + 150 = 1150$
Доля в капитале приобретенных привилегированных акций	$1004 (500 + 200) = 14\%$
Доля в капитале приобретенных обыкновенных акций	$80\% \text{ } 3 \text{ } 5004 (500 + 200) = 57\%$
Приобретенная доля в уставном капитале, всего	$14\% + 57\% = 71\%$
Стоимость чистых активов, приходящихся на приобретенную долю	$71\% \text{ } 3 \text{ } 800 = 568$
Гудвилл	$1150 - 568 = 582$

Вариант 2: уставом компании «Чемпион» установлено, что владельцы привилегированных акций в случае ликвидации компании получают ликвидационную стоимость акций в размере их номинальной стоимости.

Затраты на объединение бизнеса	$1000 + 150 = 1150$
Чистые активы, приходящиеся на привилегированные акции	200
Приобретенная доля в чистых активах, приходящихся на привилегированные акции	100 акций $\text{ } 3 \text{ } 1 \text{ руб.} = 100$
Чистые активы, приходящиеся на обыкновенные акции	$800 - 200 = 600$
Чистые активы, приходящиеся на приобретенные голосующие акции	$80\% \text{ } 3 \text{ } 600 = 480$
Общая приобретенная доля в чистых активах	$100 + 480 = 580$
Гудвилл	$1150 - 580 = 570$

Примечание.

МСФО (IFRS) 3.40: доля меньшинства в приобретенной компании отражается пропорционально доле меньшинства в чистой справедливой стоимости этих статей. Таким образом, был отменен основной порядок учета доли меньшинства в МСФО 22, согласно которому доля меньшинства определялась как доля миноритарных акционеров в балансовой стоимости чистых активов дочерней компании.

МСФО 27.22: доля меньшинства в чистых активах дочерней компании включает сумму, признанную для доли меньшинства при приобретении согласно МСФО (IFRS) 3, и долю меньшинства в приросте (уменьшении) капитала с момента объединения бизнеса.

Доля меньшинства в балансе отражается в составе капитала отдельно от капитала мажоритарных акционеров (акционеров материнской компании); доля меньшинства в отчете о прибылях и убытках отражается по статье «Прибыль (убыток) за период, причитающаяся миноритарным акционерам».

Дополнительное усложнение: отрицательная доля меньшинства

Доля меньшинства может быть отрицательной, если чистые активы отрицательные (баланс) либо дочерняя компания получила убыток (отчет о прибылях и убытках).

Пример Расчет доли меньшинства

Компания «Маркер» владеет 80% голосующих акций компании «Диктор». 31 марта 2014 г. компания «Диктор» объявляет о выплате дивидендов в сумме 1000. Резервы компаний «Маркер» и «Диктор» (до корректировок на дивиденды) составляют 5000 и 2000 (сформированы после приобретения) соответственно. Уставный капитал компании «Диктор» составляет 500. Прибыль после налогообложения компании «Диктор» за период с 1 января по 31 марта 2004 г. составляет 300. Балансовая стоимость активов и обязательств равна их справедливой стоимости.

1. Баланс

Доля меньшинства = Доля в капитале, не принадлежащая компании «Маркер» x Справедливая стоимость чистых активов компании «Диктор»

Доля в капитале, не принадлежащая компании «Маркер» = 100% - 80% = 20%

Справедливая стоимость чистых активов = Уставный капитал компании «Диктор» + Резервы компании «Диктор» - Корректировка на дивиденды - Корректировка балансовой стоимости активов и обязательств на справедливую стоимость = 500 + 2000 - 1000 - 0 = 1500

Доля меньшинства = 20% x 1500 = 300

2. Отчет о прибылях и убытках

Доля меньшинства = Доля в капитале, не принадлежащая компании «Маркер» x Прибыль (убыток) компании «Диктор» после налогообложения = 20% x 300 = 60

Корректировки при отражении доли меньшинства в консолидированном балансе

	Дебет	Кредит
Уставный капитал	100	
Нераспределенная прибыль	200	
Доля меньшинства		300

В отчетном периоде дочерняя компания может получить убытки. Текущая часть убытков дочерней компании, приходящаяся на долю меньшинства, отражается в отчете о прибылях и убытках по статье «Прибыль (убыток) за период, причитающаяся миноритарным акционерам». Также в результате одновременного наличия у компании достаточно большой кредиторской задолженности и убытков ее чистые активы могут стать отрицательными. Последняя ситуация отнюдь не уникальна: в ней может оказаться любая компания, получившая долгосрочный кредит под

реализацию крупного инвестиционного проекта и несущая убытки на стадии внедрения нового оборудования. Если доля меньшинства в убытках дочерней компании превышает его долю в капитале дочерней компании:

- балансовая стоимость доли меньшинства равна нулю;
- соответствующее превышение в балансе относится на долю материнской компании (отчитывающейся группы) до тех пор, пока дочерняя компания не начнет приносить прибыль, которая превысит накопленные убытки.

Пример. Отражение отрицательной доли меньшинства в отчете о прибылях и убытках.

Компания «Маркер» владеет 80% голосующих акций компании «Диктор». На отчетную дату убыток за отчетной период компании «Диктор» равен 100. Консолидированная прибыль до налогообложения компании «Маркер» за отчетный период составляет 350, налог на прибыль за отчетный период по группе «Маркер» составляет 40.

$$\text{Доля меньшинства} = 20\% \times (-100) = -20$$

В консолидированном отчете о прибылях и убытках указанные выше данные будут отражены следующим образом:

Прибыль до налогообложения	350
Налог на прибыль	40
Прибыль за период	310
Причитающаяся:	
Акционерам материнской компании	330
Миноритарным акционерам	(20)

Как видно из примера, в случае, если доля меньшинства отрицательная, консолидированная прибыль за период, отраженная в отчете о прибылях и убытках, меньше суммы прибыли, причитающейся акционерам материнской компании.

Дополнительное усложнение: расчет доли меньшинства при наличии привилегированных акций

Привилегированные акции включаются в расчет доли меньшинства по номинальной стоимости в той части, которая не принадлежит материнской компании прямо или косвенно, через дочерние компании. Кроме того, материнская компания корректирует причитающуюся ей долю прибылей и убытков на сумму дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям, не принадлежащим группе, даже если они не были объявлены.

Таким образом, доля меньшинства включает сумму дивидендов по принадлежащим ей кумулятивным привилегированным акциям.

Пример. Учет дивидендов по привилегированным акциям при отражении доли меньшинства в финансовой отчетности

У компании «Восток» есть 80% голосующих акций компании «Запад» и 100 кумулятивных привилегированных акций этой же компании номинальной стоимостью 1 с ежегодным дивидендом, равным 0,5, который выплачивается раз в три года. На отчетную дату чистые активы «Запада» составляют 800 по балансовой стоимости и 750 - по справедливой стоимости. Выплаты дивидендов в этом году не планируются. Прибыль «Запада» после налогообложения за отчетный период составляет 300. Ниже приведены данные о собственном капитале «Запада».

Голосующие акции	500
Привилегированные акции	200
Нераспределенная прибыль	100
Итого:	800

1. Баланс

Чистые активы «Запада», причитающиеся голосующим акционерам = $750 - 200 = 550$

Доля меньшинства = $20\% \times 550 = 110$

Доля меньшинства в привилегированных акциях = $200 - 100 = 100$

Доля меньшинства, всего = $110 + 100 = 210$

2. Отчет о финансовых результатах

1. Чистая прибыль «Запада» за вычетом дивидендов по привилегированным акциям = $300 - 200 \times 0,5 = 200$

2. Чистая прибыль «Запада», приходящаяся на голосующие акции, принадлежащие материнской компании = $200 \times 80\% = 160$

3. Чистая прибыль «Запада», приходящаяся на голосующие акции, принадлежащие доле меньшинства = $200 - 160 = 40$

4. Чистая прибыль «Запада», приходящаяся на привилегированные акции, принадлежащие материнской компании = $100 \times 0,5 = 50$

5. Чистая прибыль «Запада», приходящаяся на привилегированные акции, принадлежащие доле меньшинства = $100 \times 0,5 = 50$

6. Доля меньшинства в чистой прибыли «Запада» = $40 + 50 = 90$

4. Корректировки при консолидации

Цель консолидации - представить отчетность группы как отчетность единой организации (singleentityapproach). Поэтому результаты межгрупповых операций, прибыли и убытки должны быть полностью исключены, т.е. необходимы корректировки при консолидации (п. 24 МСФО 27).

Типичные примеры статей, которые подлежат корректировке при консолидации:

- внутригрупповые дивиденды;

- внутригрупповые продажи и иные передачи запасов и иных оборотных активов;

- внутригрупповые продажи и иные передачи основных средств и иных внеоборотных активов;
- внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность.

Внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность

Правило: внутригрупповая задолженность (кредиты, займы, торговая задолженность и т.д.) полностью исключается при консолидации (single-entity approach).

Пример Внутригрупповая дебиторская задолженность

Компании «Молния» принадлежит 80% компании «Дождь». В течение периода компания «Молния» продавала компании «Дождь» товары, на конец периода задолженность компании «Дождь» за поставленные товары равна 1000.

Корректировки при консолидации на 30 июня 2014 г.:

Счета компании «Молния»:

Дебиторская задолженность компании «Дождь» - 1000.

Счета компании «Дождь»:

Кредиторская задолженность компании «Молния» - 1000.

Корректировка при консолидации:

Дт Кредиторская задолженность компании «Молния»	1000
Кт Дебиторская задолженность компании «Дождь»	1000

Внутригрупповые дивиденды

Дивиденды, причитающиеся к выплате дочерними компаниями в адрес материнской компании, должны быть исключены из консолидированной отчетности с одновременной корректировкой нераспределенных резервов и соответствующей задолженности по выплате (получению) дивидендов.

Пример 15.8. Учет внутригрупповых дивидендов

Компания «Молния» владеет 80% голосующих акций компании «Дождь». Компания «Дождь» объявляет о выплате дивидендов в сумме 1000. Резервы компаний «Молния» и «Дождь» после начисления дивидендов составляют 5800 и 500 (сформированы после приобретения) соответственно.

Корректировки при консолидации:

Дт Дивиденды к выплате (у компании «Дождь»)	800 (80% x 1000)
Кт Нераспределенная прибыль (у компании «Дождь»)	800
Дт Нераспределенная прибыль - дивидендный доход (у компании «Молния»)	800
Кт Дивиденды к получению (у компании «Молния»)	800

В консолидированном балансе (выдержка):

Дивиденды к выплате	200 (1000 - 800)
---------------------	------------------

Внутригрупповые продажи и иные передачи запасов и иных оборотных активов

Правило:

- запасы оцениваются по наименьшей из себестоимости (cost) и чистой стоимости возможной реализации (netrealizablevalue) для группы (single-entityapproach);
- прибыль по продажам запасов внутри группы исключается, если запасы не проданы третьим лицам (нереализованная прибыль);
- стоимость запасов корректируется на сумму нереализованной прибыли.

Пример Внутригрупповые продажи запасов

Компания «Месяц» владеет 80% акций компании «День». В отчетном периоде компания «День» продала компании «Месяц» товаров на 18 000, прибыль составила 6000. На отчетную дату 50% проданных товаров включены в запасы компании «Месяц».

Корректировки при консолидации: исключение нереализованной прибыли

- В консолидированном балансе:

Дт Нераспределенная прибыль 3000 = 50% x 6000
Кт Запасы 3000

- В отчете о прибылях и убытках:

Выручка от продаж (9000) = 50% x 18 000
Себестоимость продаж 6000 = 50% x (18 000 - 6000)
Прибыль от продаж (3000)

Внутригрупповые продажи и иные передачи основных средств и иных внеоборотных активов

Правило:

- внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и т.д.) оцениваются по фактической стоимости (cost) для группы (single-entityapproach);
- прибыль по продажам внеоборотных активов внутри группы исключается, если они не проданы третьим лицам (нереализованная прибыль);
- стоимость внеоборотных активов корректируется:
 - на сумму нереализованной прибыли;
 - на сумму начисленной после продажи амортизации.

Пример. Внутригрупповые продажи внеоборотных активов

Компании «Мойдодыр» принадлежит 80% акций компании «Душ и баня». 1 января 2015 г. компания «Мойдодыр» продала компании «Душ и баня» основное средство за 15 000. Первоначальная стоимость данного основного средства равна 20 000, накопленная амортизация на 1 января 2015

г. - 8000. Компании начисляют амортизацию исходя из 5-летнего срока полезного использования.

Необходимо: рассчитать корректировки при консолидации на 30 июня 2015 г.

Расчет корректировок:

Остаточная стоимость основного средства = 20 000 - 8000 = 12 000

Прибыль компании «Мойдодыр» от выбытия основного средства = 15 000 - 12 000 = 3000

Расходы компании «Душ и баня» на амортизацию основного средства = 15 000 : 60 x 6 = 1500 за 6 мес.

Расходы компании «Мойдодыр» на амортизацию основного средства (если бы передачи основного средства не было) = 20 000 : 60 x 6 = 2000 за 6 мес.

На 30.06.2005 стоимость основного средства для группы = 12 000 - 2000 = 10 000,

или 15 000 - 1500 - 500 - 3000 = 10 000.

Отражение корректировок

На счетах при консолидации:

Дт Прибыль от выбытия основного средства	3000
(счет «Прибыли и убытки»)	
Кт Основные средства, первоначальная стоимость	3000
Дт Расходы на амортизацию	500
(счет «Прибыли и убытки»)	
Кт Основные средства, накопленная амортизация	500

Формирование консолидированных резервов группы

Консолидированные резервы (reserves) - это резервы (включая нераспределенную прибыль, резервы за счет переоценки основных средств и иные аналогичные резервы) материнской компании и доля материнской компании в резервах (нераспределенной прибыли и иных резервах) дочерней компании, которые были сформированы после приобретения. Таким образом:

- в расчет принимаются только резервы дочерней компании, сформированные после приобретения;

- в расчет принимается не вся сумма резервов, а только доля материнской компании в них;

- при наличии потенциальных прав голоса в дочерней компании доля материнской компании рассчитывается исходя из существующей (реализованной) доли в капитале дочерней компании, без учета потенциальных прав голоса.

Примечание. Изменения в учете гудвилл.

- гудвилл не амортизируется, соответственно, сумма резервов не уменьшается на сумму амортизации гудвилл;

- гудвилл каждый год проверяется на обесценение - при выявлении убытка от обесценения гудвилл нераспределенные резервы группы уменьшаются на сумму убытка от обесценения.

Пример Расчет консолидированных резервов

30 мая 2014 г. компания «Менеджер» приобрела 80% голосующих акций компании «Дериватив». Балансы компаний приведены ниже.

Статья	«Менеджер»	«Дериватив»	
	на 31 декабря 2014 г.	на 30 мая 2014 г.	на 31 декабря 2014 г.
Основные средства	100	20	24
Запасы	35	5	6
Инвестиции в компанию «Дериватив»	12	-	-
Дебиторская задолженность	14	10	5
Кредиторская задолженность перед поставщиками	15	15	10
Кредиты и займы	52	-	-
Уставный капитал	30	10	10
Нераспределенная прибыль	64	10	15

Расчет резервов группы на 31 декабря 2014 г.:

Нераспределенные резервы компании «Менеджер»		64
Доля компании «Менеджер» в нераспределенных резервах компании «Дериватив» до приобретения	= 60% x 10	6
Нераспределенные резервы компании «Дериватив» после приобретения	= 15 - 10	5
Доля компании «Менеджер» в нераспределенных резервах компании «Дериватив» после приобретения	60%	3
Нераспределенные резервы группы	= 64 + 3	67
Доля меньшинства в нераспределенных резервах группы	= (100% - 60%) x 15	6

Отражение корректировок на счетах:

	Дебет	Кредит
Нераспределенные резервы	(6)	
	(6)	
Доля меньшинства		(6)
Инвестиции в Д		(6)

Расчет резервов группы на 31 декабря 2014 г.:

Нераспределенная прибыль компании «Менеджер»		64
Доля компании «Менеджер» в нераспределенной прибыли компании «Дериватив» до приобретения	= 80% x 10	8
Нераспределенная прибыль компании «Дериватив» после приобретения	= 15 - 10	5

Доля компании «Менеджер» в нераспределенной прибыли компании «Дериватив» после приобретения	= 80% 3 5	4
Нераспределенные резервы группы	= 64 + 4	68
Доля меньшинства в нераспределенных резервах группы	= (100% - 80%) 3 15	3

Отражение корректировок на счетах:

	Дебет	Кредит
Нераспределенная прибыль	(3)	
	(8)	
Доля меньшинства		(3)
Инвестиции в «Дериватив»		(8)

5. Составление консолидированной отчетности

Механизм консолидации предусматривает:

- построчное суммирование статей активов, обязательств, расходов и доходов материнской и дочерней компаний;

- равенство уставного капитала группы уставному капиталу материнской компании - исключение инвестиций материнской компании в дочернюю с одновременным исключением уставного капитала дочерней компании.

Пример . Составление консолидированной отчетности

На отчетную дату - 31 декабря 2015 г. - компания «Маржа» владеет 60% голосующих акций и 150 привилегированных акций компании «Дисконт» номинальной стоимостью 3. Согласно уставу компании «Дисконт» в случае ликвидации компании владельцы привилегированных акций получают ликвидационную стоимость акций, равную их номинальной стоимости. В течение отчетного периода:

- компания «Дисконт» продала компании «Маржа» товаров на сумму 2000 себестоимостью 1500, половина из которых не реализована по состоянию на отчетную дату; компания «Дисконт» расплачивается с компанией «Маржа» только после реализации товаров третьим лицам;

- 1 июля 2015 г. компания «Маржа» продала компании «Дисконт» основное средство первоначальной стоимостью 5000 и накопленной амортизацией 3000 за 2400; компания «Маржа» начисляла амортизацию исходя из 10 лет полезного использования основного средства; компания «Дисконт» начисляет амортизацию исходя из 4 лет полезного использования средства.

Нераспределенная прибыль компании «Дисконт» при объединении бизнеса составляла 1000. Инвестиции в акции компании «Дисконт» учитываются компанией «Маржа» по фактической стоимости (cost).

Справедливая стоимость чистых активов компании «Дисконт» равна их балансовой стоимости.

Условных обязательств у компании «Дисконт» на момент приобретения не было.

Привилегированные акции были приобретены позже акций с правом голоса.

Балансы и отчеты о финансовых результатах компаний «Маржа» и «Дисконт» приведены ниже.

Балансы компаний «Маржа» и «Дисконт» на 31 декабря 2015 г:

Статья	Компания «Маржа»	Компания «Дисконт»
Внеоборотные активы		
Основные средства	20 000	4 000
Нематериальные активы	4 000	-
Инвестиции в голосующие акции компании «Дисконт»	2 000	-
Инвестиции в привилегированные акции компании «Дисконт»	500	-
Оборотные активы		
Запасы	2 000	5 000
Дебиторская задолженность	1 500	1 000
Итого активы:	30 000	10 000
Обязательства		
Краткосрочная кредиторская задолженность	5 000	1 000
Долгосрочные обязательства	3 000	-
Итого обязательства	8 000	1 000
Собственный капитал		
Выпущенные голосующие акции	10 000	2 000
Выпущенные привилегированные акции	-	3 000
Нераспределенная прибыль	12 000	4 000
Итого собственный капитал и обязательства:	30 000	10 000

Отчеты о финансовых результатах за 2015 г.

Статья	Компания «Маржа»	Компания «Дисконт»
Выручка от продаж	60 000	25 000
Себестоимость продаж	(48 000)	(17 000)
Валовая прибыль	12 000	8 000
Прибыль от продажи активов	400	-
Процентный доход	1 000	-
Расходы на финансирование	(2 400)	(1 500)
Налог на прибыль	(3 000)	(1 500)
Прибыль после налогообложения	8 000	5 000

Решение:

1) Расчет чистых активов компании «Дисконт»:

На отчетную дату:

а) Чистые активы компании «Дисконт», приходящиеся на голосующие акции = 2000 (обыкновенные акции) + 4000 (нераспределенная прибыль) = 6000

б) Чистые активы компании «Дисконт», приходящиеся на привилегированные акции = 3000

На дату приобретения:

в) Чистые активы компании «Дисконт», приходящиеся на голосующие акции = 2000 (обыкновенные акции) + 1000 (нераспределенная прибыль) = 3000

г) Чистые активы компании «Дисконт», приходящиеся на привилегированные акции = 3000

2) Расчет приобретенной гудвилл:

Затраты на приобретение долей в компании «Дисконт»:

Голосующие акции	2000
Привилегированные акции	500
а) Всего:	2500

Приобретенные чистые активы:

б) Голосующие акции	60% x 2000 = 1200
в) Нераспределенная прибыль, приходящаяся на голосующие акции	60% x 1000 = 600
г) Привилегированные акции	150 x 3 = 450
д) Всего:	2250

е) Гудвилл = 2500 (п. [2а]) - 2250 (п. [2д]) = 250

3) Расчет доли меньшинства:

Доля меньшинства в чистых активах компании «Дисконт»:

а) Голосующие акции	40% x 2000 = 800
б) Нераспределенная прибыль	40% x 4000 = 1600
в) Привилегированные акции	3000 - 450 (п. [2г]) = 2550
г) Всего:	4950

Доля меньшинства в прибыли после налогообложения за период:

д) Доля меньшинства = 40% x 5000 = 2000

4) Корректировки на внутригрупповые операции:

Продажа товаров:

Исключить нереализованные прибыли:

а) Нереализованная прибыль компании «Дисконт» = (2000 - 1500) : 2 = 250.

	Дт	Кт
б) Продажи	1000	
в) Себестоимость продаж		750

г) Запасы		250
-----------	--	-----

Исключить внутригрупповую задолженность по оплате компанией «Маржа» товаров, приобретенных у компании «Дисконт», но еще не оплаченных, поскольку товары не реализованы третьим лицам (половина от общей стоимости приобретенных товаров, равной 2000):

	Дт	Кт
д) Кредиторская задолженность перед компанией «Дисконт»	1000	
е) Дебиторская задолженность компании «Маржа»		1000

Продажа основных средств:

Исключение прибыли от продажи основного средства:

ж) Прибыль от продажи основных средств = продажная цена - остаточная стоимость основного средства = продажная цена - (первоначальная стоимость - накопленная амортизация) = 2400 - (5000 - 3000) = 400.

	Дт	Кт
з) Прибыль от продажи активов	400	
и) Основные средства, первоначальная стоимость		400

Корректировка амортизации:

Начислено	300 (2 400 448 3 6)	
Должно быть начислено	250 (50 004 120 3 6)	
к) Корректировка	50	
	Дт	Кт
л) Основные средства, накопленная амортизация	50	
м) Расходы на амортизацию, счет «Прибыли и убытки»		50

Корректировки в отчете о финансовых результатах:

	«Маржа»	«Дисконт»	Коррект.	Консолид.
н) Выручка	60 000	25 000	(1 000) (п. 4а)	84 000
о) Себестоимость продаж *	(48 000)	(17 000)	800 (4а +4м)	64 200

* Здесь мы предполагаем, что вся сумма начисленной за период амортизации проданного основного средства включена в себестоимость продаж. В реальной действительности в себестоимость продаж может включаться только часть начисленной амортизации, либо вся начисленная по данному основному средству амортизация может быть включена в

себестоимость запасов, либо в незавершенное строительство или иные активы, произведенные компанией, но не реализованные третьим лицам.

5) Расчет нераспределенных резервов группы после приобретения:

Резервы компании «Маржа»	12 000
Нереализованная прибыль от продажи основных средств	400 (п. [4з])
а) Доля в резервах компании «Дисконт» после приобретения	1800 (60% 3 (4000 - 1000))
Корректировка амортизации	(50) (п. [4к])
Нереализованная прибыль компании «Дисконт»	(250) (п. [4а])
б) Консолидированные резервы, итого:	13 200

Консолидированный баланс

Статья	Баланс компании «Маржа»	Баланс компании «Дисконт»	Корректировка	Консолид. баланс
Активы				
Основные средства	20 000	4 000	(400) (п. 4и) 50 (п. 4л)	23 650
Гудвилл			250 (п. 2е)	250
Нематериальные активы	4 000	-	-	4 000
Инвестиции в голосующие акции компании «Дисконт»	2 000	-	(2 000)	-
Инвестиции в привилегированные акции компании «Дисконт»	500	-	(500)	-
Запасы	2 000	5 000	(250) (п. 4г)	6 750
Дебиторская задолженность	1 500	1 000	(1 000) (п. 4е)	1 500
Итого:	30 000	10 000	(3 850)	36 150
Обязательства				
Краткосрочная кредиторская задолженность	5 000	1 000	(1 000) (п. 4д)	5 000
Долгосрочные обязательства	3 000	-	-	3 000
Итого:	8 000	1 000	(1 000)	8 000
Собственный капитал				
Выпущенные голосующие акции	10 000	2 000	(1 200) (п. 2б) (800) (п. 3а)	10 000
Выпущенные привилегированные акции	-	3 000	(3 000) (п. 2в + п. 3в)	-

Нераспределенная прибыль	12 000	4 000	(2 800)	13 200
Доля меньшинства			4 950	4 950
Итого:	22 000	9 000	(2 850)	28 150
Обязательства и капитал:	30 000	10 000	(3 850)	36 150

финансовых результатах
Консолидированный отчет о

	«Маржа»	«Дисконт»	Коррект.	Консолид.
Выручка	60 000	25 000	(1 000) (п. 4н)	84 000
Себестоимость продаж	(48 000)	(17 000)	800 (п. 4о)	(64 200)
Прибыль от операций	12 000	8 000	(200)	19 800
Прибыль от продажи активов	400	-	(400) (п. 4з)	-
Процентный доход	1 000	-	-	1 000
Расходы по финансированию	(2 400)	(1 500)	-	(3 900)
Прибыль до налогообложения	11 000	6 500	(600)	16 900
Налог на прибыль	(3 000)	(1 500)		(4 500)
Прибыль за период	8 000	5 000	(600)	12 400
причитающаяся				
акционерам материнской компании				10 400
миноритарным акционерам (доля меньшинства)				2 000

Раскрытие информации

Если дочерняя компания не консолидирована в соответствии с МСФО 27, необходимо раскрыть этот факт, а также основания для того, чтобы не консолидировать данную компанию.

Если консолидируется компания, в которой отчитывающаяся компания не владеет прямо или косвенно через другие дочерние компании более чем половиной голосующих акций, необходимо раскрыть характер отношений между материнской и дочерней компаниями.

Если отчитывающейся компании принадлежит прямо или косвенно через дочерние компании более чем половина голосующих акций или потенциальных прав голоса в объекте инвестиций, однако такое владение не дает отчитывающейся компании контроль над этим объектом инвестиций, необходимо раскрыть причины такой ситуации.

Если финансовая отчетность дочерней компании используется при подготовке консолидированной финансовой отчетности и составлена на отчетную дату или за период, который отличается от соответствующей даты или периода отчетности отчитывающейся компании, необходимо раскрыть отчетную дату, на которую составлена финансовая отчетность этой дочерней компании, и причины использования отличной отчетной даты или периода.

Если существуют значительные ограничения на возможность передачи средств отчитывающейся компании от дочерней компании, например в форме дивидендов, платежа по займу и т.д., необходимо раскрыть характер и степень таких ограничений.

Если отчитывающаяся компания в соответствии с МСФО 27 решает не составлять консолидированную финансовую отчетность, то составленная данной компанией финансовая отчетность должна содержать следующую информацию:

а) сообщение о том, что:

- данная финансовая отчетность является отдельной финансовой отчетностью;

- освобождение от консолидации было использовано;

- наименование и страну юридической регистрации или местонахождения компании, являющейся материнской по отношению к отчитывающейся компании, чья консолидированная финансовая отчетность, которая соответствует МСФО, была составлена и доступна широкому кругу пользователей;

- адрес, по которому можно получить эту консолидированную финансовую отчетность;

б) перечень значительных инвестиций отчитывающейся компании в дочерние компании, совместно контролируемые компании и ассоциированные компании, включая название, страну регистрации или местонахождения, пропорциональную долю участия в собственности и пропорциональную долю имеющихся акций с правом голоса, если она отличается от доли участия в собственности;

в) описание метода, используемого для учета инвестиций, перечисленных в [пункте \(б\)](#) (например, метода долевого участия, пропорциональной консолидации, пр.).

Вопросы для самостоятельного изучения

1. «Влияние изменений валютных курсов»;
2. «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;
3. «Учет инвестиций в ассоциированные компании»;
4. «Совместная деятельность»;
5. «Первое применение МСФО»;
6. «Объединения бизнеса»;
7. «Консолидация - компании специального назначения»

РАЗДЕЛ 5

Отражение в отчетности финансовых результатов и налогов на прибыль

Тема 11. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

1. Понятие и сфера применения МСФО 12

Цель настоящего стандарта - определить порядок учета налогов на прибыль. Главный вопрос учета налогов на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

(а) будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчете о финансовом положении предприятия;

(б) операций и других событий текущего периода, признаваемых в финансовой отчетности предприятия.

Сам факт признания актива или обязательства отражает то, что отчитывающееся предприятие ожидает возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если существует вероятность того, что возмещение или погашение такой балансовой стоимости приведет к увеличению (уменьшению) величины будущих налоговых платежей по сравнению с величиной, которая была бы определена, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий, настоящий стандарт требует, чтобы предприятие признавало отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив), с учетом определенных ограниченных исключений.

Настоящий стандарт требует, чтобы предприятие учитывало налоговые последствия операций и других событий так же, как оно учитывает сами эти операции и другие события. Соответственно, любые налоговые последствия, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным в составе прибыли или убытка, также должны признаваться в составе прибыли или убытка. Любые налоговые последствия, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным не в составе прибыли или убытка (либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в капитале), также должны признаваться не в составе прибыли или убытка (либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в капитале, соответственно). Аналогичным образом, признание отложенных налоговых активов и обязательств при объединении бизнеса влияет на сумму гудвила, возникающего при таком объединении бизнеса, или на сумму признанной прибыли от покупки по выгодной цене.

Настоящий стандарт также регламентирует признание отсроченных налоговых активов, возникающих от неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых кредитов, представление налогов на

прибыль в финансовой отчетности и раскрытие информации, касающейся налогов на прибыль.

Настоящий стандарт должен применяться при учете налогов на прибыль.

В целях настоящего стандарта, налоги на прибыль включают в себя все национальные и зарубежные налоги, взимаемые с налогооблагаемых прибылей. Налоги на прибыль также включают налоги, удерживаемые у источника и уплачиваемые дочерним, ассоциированным предприятием или совместной деятельностью с сумм, распределяемых в пользу отчитывающегося предприятия.

стандарт не рассматривает методы учета государственных субсидий (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи») или инвестиционных налоговых кредитов, но определяет порядок учета временных разниц, которые могут возникнуть в связи с такими субсидиями или инвестиционными налоговыми кредитами.

Определения

В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Бухгалтерская прибыль - прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с правилами налоговых органов, в отношении которой (которого) уплачиваются (возмещаются) налоги на прибыль.

Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) - агрегированная сумма, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Текущий налог - сумма налогов на прибыль, уплачиваемых (возмещаемых) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Отложенные налоговые обязательства - суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы - суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- (а) вычитаемых временных разниц;
- (б) перенесенных неиспользованных налоговых убытков;
- (с) перенесенных неиспользованных налоговых кредитов.

Временные разницы - разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Временные разницы могут представлять собой либо:

(а) налогооблагаемые временные разницы, т.е. временные разницы, которые приведут к образованию налогооблагаемых сумм при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; или

(б) вычитаемые временные разницы, т.е. временные разницы, которые приведут к образованию вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается.

Налоговая база актива или обязательства - сумма, относимая на актив или обязательство в налоговых целях.

Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) включают в себя расход (доход) по текущим налогам и расход (доход) по отложенным налогам.

Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

Примеры

Себестоимость станка составляет 100. В налоговых целях амортизация в сумме 30 уже была вычтена в текущем и предыдущих периодах, а остальная часть себестоимости будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо путем вычета при выбытии. Выручка, полученная в результате использования станка, подлежит налогообложению, любая прибыль от выбытия станка будет облагаться налогом, а любой убыток от выбытия - вычитаться в налоговых целях. Налоговая база станка составляет 70.

Балансовая стоимость процентов к получению составляет 100. Соответствующий процентный доход будет облагаться налогом на основе кассового метода. Налоговая база процентов к получению равняется нулю.

Балансовая стоимость торговой дебиторской задолженности составляет 100. Относящаяся к ней выручка уже была включена в состав налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). Налоговая база торговой дебиторской задолженности составляет 100.

Балансовая стоимость дивидендов к получению от дочернего предприятия составляет 100. Дивиденды не облагаются налогом. По существу, вся балансовая стоимость актива подлежит вычету из экономических выгод. Следовательно, налоговая база дивидендов составляет 100. (В соответствии с данным методом анализа налогооблагаемые временные разницы не возникают. При использовании альтернативного метода анализа начисленные дивиденды к получению имеют нулевую налоговую базу, а к возникающим налогооблагаемым временным разницам в

размере 100 применяется нулевая ставка налога. В соответствии как с первым, так и со вторым методом анализа отложенное налоговое обязательство не возникает.)

Балансовая стоимость выданного займа к получению составляет 100. Погашение займа не будет иметь налоговых последствий. Налоговая база займа составляет 100.

Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах. В случае выручки, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих периодах.

Примеры

Краткосрочные обязательства включают начисленные расходы с балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ним расходы будут вычитаться в налоговых целях на основе кассового метода. Начисленные расходы имеют нулевую налоговую базу.

Краткосрочные обязательства включают процентный доход, полученный авансом, с балансовой стоимостью 100. Соответствующий процентный доход облагался налогом на основе кассового метода. Проценты, полученные авансом, имеют нулевую налоговую базу.

Краткосрочные обязательства включают в себя начисленные расходы с балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ним расходы уже были вычтены в налоговых целях. Начисленные расходы имеют налоговую базу 100.

Краткосрочные обязательства включают начисленные штрафы и неустойки с балансовой стоимостью 100. Штрафы и неустойки не подлежат вычету в налоговых целях. Налоговая база начисленных штрафов и неустоек составляет 100. (В соответствии с данным методом анализа вычитаемые временные разницы не возникают. При использовании альтернативного метода анализа начисленные штрафы и неустойки к выплате имеют нулевую налоговую базу, а к возникающим вычитаемым временным разницам в размере 100 применяется нулевая ставка налога. В соответствии как с первым, так и со вторым методом анализа отложенный налоговый актив не возникает.)

Балансовая стоимость полученного займа составляет 100. Погашение займа не будет иметь налоговых последствий. Налоговая база займа составляет 100.

Некоторые статьи имеют налоговую базу, но не признаются как активы или обязательства в отчете о финансовом положении. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли в периоде их возникновения, однако их вычет при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) может быть разрешен только в более позднем периоде. Разница между налоговой базой затрат на исследования, представляющей собой сумму, которую налоговые

органы позволят вычесть в будущих периодах, и нулевой балансовой стоимостью является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.

Если налоговая база актива или обязательства не очевидна, полезно обратиться к основополагающему принципу настоящего стандарта: с учетом определенных ограниченных исключений, предприятие должно признавать отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив) в тех случаях, когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства приводит к увеличению (уменьшению) будущих налоговых платежей по сравнению с величиной, которая была бы определена, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий. **Пример В**, следующий за **пунктом 51А**, показывает, при каких обстоятельствах стоит обращаться к этому основополагающему принципу, например, если налоговая база актива или обязательства зависит от предполагаемого способа возмещения или погашения.

В консолидированной финансовой отчетности временные разницы определяются путем сопоставления балансовой стоимости активов и обязательств в консолидированной финансовой отчетности с соответствующей налоговой базой. Налоговая база определяется на основе консолидированной налоговой декларации в тех юрисдикциях, в которых такая декларация составляется. В других юрисдикциях налоговая база определяется на основе налоговых деклараций отдельных предприятий группы.

Признание текущих налоговых обязательств и текущих налоговых активов

Текущий налог за текущий и предыдущие периоды признается в качестве обязательства в размере неоплаченной части. Если сумма, которая уже была уплачена в отношении текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате в отношении этих периодов, то сумма превышения признается в качестве актива.

Выгоды, относящиеся к налоговым убыткам, которые можно перенести на предыдущий период с целью возмещения текущего налога предыдущего периода, признаются в качестве активов.

Если налоговый убыток используется для возмещения текущего налога предыдущего периода, предприятие признает соответствующую выгоду в качестве актива в периоде возникновения налогового убытка, поскольку существует вероятность того, что предприятие получит эту выгоду, и эта выгода может быть надежно оценена.

2. Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов

Налогооблагаемые временные разницы

Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из:

(a) первоначального признания гудвила; или

(b) первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:

(i) не является объединением бизнеса;

(ii) на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Факт признания актива предполагает, что его балансовая стоимость будет возмещена в форме экономических выгод, которые получит предприятие в будущих периодах. Если балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать сумму, которую можно будет вычесть в налоговых целях. Эта разница представляет собой налогооблагаемую временную разницу, а обязательство по уплате возникающих налогов на прибыль - отложенное налоговое обязательство. По мере того как предприятие возмещает балансовую стоимость актива, налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и предприятие получит налогооблагаемую прибыль. Это создает вероятность того, что предприятие получит отток экономических выгод в форме налоговых платежей. Таким образом, настоящий стандарт требует признания всех отложенных налоговых обязательств, с учетом некоторых исключений.

Пример

Актив с себестоимостью 150 имеет балансовую стоимость 100. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 90, а применимая ставка налога - 25%.

Налоговая база актива равна 60 (себестоимость в размере 150 за вычетом накопленной налоговой амортизации в размере 90). Для того чтобы возместить балансовую стоимость 100, предприятие должно получить налогооблагаемый доход 100, но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 60. Соответственно, предприятие уплатит налоги на прибыль в размере 10 (25% от 40) при возмещении балансовой стоимости актива. Разница между балансовой стоимостью 100 и налоговой базой 60 представляет собой налогооблагаемую временную разницу в размере 40. Таким образом, предприятие признает отложенное налоговое обязательство в размере 10 (25% от 40), представляющее налоги на прибыль, которые оно уплатит при возмещении балансовой стоимости актива.

Иногда временные разницы возникают при включении дохода или расхода в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль - в другом периоде. Такие временные разницы часто называют срочными разницами. Ниже приведены примеры подобных временных разниц, которые представляют собой налогооблагаемые временные разницы

и, следовательно, приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств:

(а) Процентный доход включается в бухгалтерскую прибыль пропорционально времени, однако в некоторых юрисдикциях может включаться в налогооблагаемую прибыль при получении денежных средств. Налоговая база любой дебиторской задолженности, признанной в отчете о финансовом положении в отношении такого дохода, является нулевой, поскольку доходы не влияют на налогооблагаемую прибыль до момента получения денежных средств.

(b) Амортизация, используемая при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка), может отличаться от той, которая используется при определении бухгалтерской прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью актива и его налоговой базой, которая равняется первоначальной стоимости актива с учетом всех относящихся к этому активу вычетов, которые налоговые органы позволяют производить при определении налогооблагаемой прибыли текущего и предыдущих периодов. Налогооблагаемая временная разница возникает, а также приводит к возникновению отложенного налогового обязательства при ускоренной налоговой амортизации (если налоговая амортизация медленнее бухгалтерской амортизации, то возникает вычитаемая временная разница и соответствующий отложенный налоговый актив).

(c) Затраты на разработку могут капитализироваться и амортизироваться в будущих периодах при определении бухгалтерской прибыли, однако они вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли в периоде их возникновения. Такие затраты на разработку имеют нулевую налоговую базу, поскольку они уже были вычтены из налогооблагаемой прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью затрат на разработку и их нулевой налоговой базой.

Временные разницы также возникают, когда:

(а) при объединении бизнеса идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства признаются по их справедливой стоимости в соответствии с МСФО 3 «Объединения бизнеса», однако эквивалентная корректировка в налоговых целях не производится;

(b) активы переоцениваются без эквивалентной корректировки в налоговых целях;

(c) при объединении бизнеса возникает гудвил;

(d) налоговая база актива или обязательства при первоначальном признании отличается от их первоначальной балансовой стоимости, например, если предприятие получило выгоду из неподлежащих налогообложению государственных субсидий, связанных с активами; или

(e) балансовая стоимость инвестиций в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или в доли участия в совместном

предпринимательстве становится отличной от налоговой базы инвестиций или долей участия.

Объединения бизнеса

За некоторым исключением, идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные и принятые при объединении бизнеса, признаются по их справедливой стоимости на дату приобретения. Временные разницы возникают, если объединение бизнеса не оказывает влияния или влияет иначе на налоговые базы идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств. Например, если балансовая стоимость актива увеличивается до справедливой стоимости, но при этом налоговая база актива остается равной себестоимости для прежнего владельца, возникает налогооблагаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового обязательства. Возникающее отложенное налоговое обязательство влияет на гудвил .

Активы, учитываемые по справедливой стоимости

МСФО (IFRS) разрешают или требуют вести учет определенных активов по справедливой стоимости или производить их переоценку (см., например, МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IFRS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»). В некоторых юрисдикциях переоценка или иной пересчет актива по справедливой стоимости влияет на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) за текущий период. В результате налоговая база актива корректируется и временная разница не возникает. В других юрисдикциях переоценка или пересчет актива не влияет на налогооблагаемую прибыль за период, в котором производится переоценка или пересчет, и, соответственно, налоговая база актива не корректируется. Тем не менее, возмещение балансовой стоимости в будущем приведет к получению предприятием налогооблагаемого притока экономических выгод, а сумма, которая будет вычитаться в налоговых целях, будет отличаться от суммы этих экономических выгод. Разница между балансовой стоимостью переоцененного актива и его налоговой базой представляет собой временную разницу и приводит к возникновению отложенного налогового обязательства или актива. Это справедливо даже если:

(a) предприятие не планирует выбытия актива; в таких случаях переоцененная балансовая стоимость актива будет возмещаться через использование, и это создаст налогооблагаемый доход, превышающий амортизацию для налоговых целей в будущих периодах; или

(b) налог на прирост стоимости капитала отложен в случае инвестирования поступлений от выбытия актива в аналогичные активы; в таких случаях налог в конечном итоге подлежит уплате при продаже или использовании этих аналогичных активов.

Гудвил

Гудвил, возникающий при объединении бизнеса, оценивается как сумма превышения (a) над (b) ниже:

(a) совокупность:

(i) переданного вознаграждения, оцениваемого в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который обычно требует определение справедливой стоимости на дату приобретения;

(ii) суммы любой доли меньшинства в приобретенном предприятии, признанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и

(iii) при поэтапном объединении бизнеса, справедливой стоимости ранее имевшейся доли покупателя в приобретенном предприятии на дату приобретения.

(b) чистые суммы идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств на дату приобретения, которые оцениваются в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Многие налоговые органы не разрешают снижать балансовую стоимость гудвила вследствие вычитаемых расходов при определении налогооблагаемой прибыли. Кроме того, в таких юрисдикциях стоимость гудвила часто не подлежит вычету в налоговых целях при реализации дочерним предприятием своего основного бизнеса. В таких юрисдикциях гудвил имеет нулевую налоговую базу. Любая разница между балансовой стоимостью гудвила и его нулевой налоговой базой представляет собой налогооблагаемую временную разницу. Тем не менее, настоящий стандарт не разрешает признание возникающего при этом отложенного налогового обязательства, поскольку гудвил оценивается как остаточная величина, а признание отложенного налогового обязательства привело бы к увеличению балансовой стоимости гудвила.

Последующие уменьшения отложенного налогового обязательства, непризнаваемого ввиду того, что оно возникает в связи с первоначальным признанием гудвила, также рассматриваются как возникающие из первоначального признания гудвила и, соответственно, не признаются. Например, если гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, имеет стоимость, равную 100, но нулевую налоговую базу, запрещается предприятию признавать возникающее отложенное налоговое обязательство. Если впоследствии предприятие признает убыток от обесценения в размере 20, относящийся к этому гудвилу, сумма налогооблагаемой временной разницы, относящаяся к гудвилу, сократится с 100 до 80 при соответствующем уменьшении величины непризнанного отложенного налогового обязательства. Это уменьшение величины непризнанного отложенного налогового обязательства также рассматривается как относящееся к первоначальному признанию гудвила, и, следовательно, его нельзя признавать.

Тем не менее, отложенные налоговые обязательства по налогооблагаемым временным разницам, относящимся к гудвилу, признаются в той мере, в которой они не связаны с первоначальным

признанием гудвила. Например, если гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, имеет себестоимость в размере 100, которая вычитается в налоговых целях по ставке 20 процентов годовых, начиная с года приобретения, налоговая база гудвила составляет 100 при первоначальном признании и 80 по состоянию на конец года приобретения. Если балансовая стоимость гудвила на конец года приобретения не изменится и составит 100, в конце этого года возникнет налогооблагаемая временная разница в размере 20. Поскольку эта налогооблагаемая временная разница не относится к первоначальному признанию гудвила, возникающее отложенное налоговое обязательство подлежит признанию.

Первоначальное признание актива или обязательства

Временная разница может возникнуть при первоначальном признании актива или обязательства, например, если себестоимость актива частично или полностью не подлежит вычету в налоговых целях. Метод учета такой временной разницы зависит от характера операции, которая привела к первоначальному признанию актива или обязательства:

(а) при объединении бизнеса предприятие признает любые отложенные налоговые обязательства или активы, и это влияет на сумму гудвила или прибыли от покупки по выгодной цене, которые оно признает;

(б) если операция влияет либо на бухгалтерскую прибыль, либо на налогооблагаемую прибыль, предприятие признает любые отложенные налоговые обязательства или активы, а также признает возникающие в связи с этим расход (доход) по отложенному налогу в составе прибыли или убытка;

(с) если операция не является объединением бизнеса и не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль, при отсутствии освобождения, предприятие должно было бы признать возникающие отложенные налоговые обязательства или активы и выполнить корректировку балансовой стоимости активов или обязательств на ту же сумму. Такие корректировки сделали бы финансовую отчетность менее прозрачной. Ввиду этого настоящий стандарт не разрешает предприятию признавать возникающие отложенные налоговые обязательства или активы ни при первоначальном признании, ни впоследствии (см. представленный ниже пример). Кроме того, предприятие не признает последующие изменения в непризнанных отложенных налоговых обязательствах или активах по мере амортизации активов.

Пример

Предприятие планирует использовать актив с себестоимостью 1 000 на протяжении его срока полезного использования, составляющего пять лет, с последующим выбытием с нулевой остаточной стоимостью. Ставка налога составляет 40%. Амортизация актива не подлежит вычету в налоговых целях. При выбытии любой прирост стоимости капитала не будет облагаться налогом, а любой капитальный убыток не будет вычитаться.

По мере возмещения балансовой стоимости актива предприятие получит налогооблагаемый доход в размере 1 000 и уплатит налог в размере 400. Предприятие не признает возникающее отложенное налоговое обязательство в размере 400, поскольку оно возникает из первоначального признания актива.

В следующем году балансовая стоимость актива составляет 800. При получении налогооблагаемого дохода в размере 800 предприятие уплатит налог в размере 320. Предприятие не признает возникающее отложенное налоговое обязательство в размере 320, поскольку оно возникает из первоначального признания актива.

Вычитаемые временные разницы

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую временную разницу, если только отложенный налоговый актив не возникает из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:

- (a) не является объединением бизнеса;
- (b) на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Однако в отношении вычитаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия, а также с долями участия в совместном предпринимательстве, отложенный налоговый актив признается.

Сам факт признания обязательства предполагает, что его балансовая стоимость будет погашена в будущих периодах через отток из предприятия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды. При оттоке ресурсов из предприятия их суммы, частично или полностью, могут вычитаться при определении налогооблагаемой прибыли более позднего периода, чем тот, в котором было признано обязательство. В таких случаях существует временная разница между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой базой. Соответственно, отложенный налоговый актив возникает в отношении налогов на прибыль, которые будут возмещены в будущих периодах, когда соответствующую часть обязательства можно будет вычесть при определении налогооблагаемой прибыли. Аналогичным образом, если балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, разница приводит к возникновению отложенного налогового актива в отношении налогов на прибыль, которые можно будет возместить в будущих периодах.

Пример

Предприятие признает обязательство в размере 100 по начисленным затратам на гарантийный ремонт. Эти затраты по гарантиям на продукцию не

подлежат вычету в налоговых целях до тех пор, пока предприятие не оплатит требования. Ставка налога составляет 25%.

Налоговая база обязательства равна нулю (балансовая стоимость 100 минус сумма, подлежащая вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах). При погашении обязательства по его балансовой стоимости предприятие уменьшит свою будущую налогооблагаемую прибыль на 100 и, соответственно, уменьшит свои будущие налоговые платежи на 25 (25% от 100). Разница между балансовой стоимостью 100 и нулевой налоговой базой представляет собой вычитаемую временную разницу в размере 100. Следовательно, предприятие признает отложенный налоговый актив в размере 25 (25% от 100) при условии, что существует вероятность получения предприятием в будущих периодах налогооблагаемой прибыли, достаточной для извлечения выгоды из уменьшения налоговых платежей.

Ниже представлены примеры вычитаемых временных разниц, приводящих к возникновению отложенных налоговых активов:

(а) Затраты на пенсионные выплаты могут вычитаться при определении бухгалтерской прибыли по мере оказания услуг работником, однако подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли тогда, когда предприятие либо перечисляет взносы в пенсионный фонд, либо выплачивает пенсии работникам. Между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой базой существует временная разница. Налоговая база обязательства обычно равна нулю. Такая вычитаемая временная разница приводит к возникновению отложенного налогового актива, поскольку предприятие получит экономические выгоды в форме вычета из налогооблагаемой прибыли при перечислении взносов или при выплате пенсий.

(б) Затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли в периоде их возникновения, однако их вычет при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) может быть разрешен только в более позднем периоде. Разница между налоговой базой затрат на исследования, представляющей собой сумму, которую налоговые органы позволят вычесть в будущих периодах, и нулевой балансовой стоимостью является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.

(с) За некоторым исключением, идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные и принятые при объединении бизнеса, признаются по их справедливой стоимости на дату приобретения. Если принятое обязательство признается на дату приобретения, но при этом соответствующие затраты подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли только в более позднем периоде, возникает вычитаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового актива. Отложенный налоговый актив также

возникает, когда справедливая стоимость идентифицируемого приобретенного актива меньше его налоговой базы. И в том, и в другом случае возникающий отложенный налоговый актив влияет на гудвил.

(d) Некоторые активы могут учитываться по справедливой стоимости или переоцениваться без эквивалентной корректировки в налоговых целях. Вычитаемая временная разница возникает, если налоговая база актива превышает его балансовую стоимость.

Восстановление вычитаемых временных разниц приводит к вычетам при определении налогооблагаемой прибыли будущих периодов. Тем не менее, предприятие получит экономические выгоды в форме уменьшения налоговых платежей только в случае получения достаточной налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычеты. Соответственно, предприятие признает отложенные налоговые активы, только если существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, в отношении которой можно использовать вычитаемые временные разницы.

Вероятность получения налогооблагаемой прибыли, в отношении которой можно использовать вычитаемые временные разницы, существует тогда, когда имеются достаточные налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к одному и тому же налоговому органу и к одному и тому же предприятию-налогоплательщику, которые, как ожидается, будут восстановлены:

(a) в том же периоде, в котором ожидается восстановление вычитаемой временной разницы; или

(b) в периодах, на которые может быть перенесен из предыдущих или последующих периодов налоговый убыток, возникающий из отложенного налогового актива.

При подобных обстоятельствах отложенный налоговый актив признается в том периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы.

При отсутствии достаточных налогооблагаемых временных разниц, относящихся к одному и тому же налоговому органу и к одному и тому же предприятию-налогоплательщику, отложенный налоговый актив признается в той мере, в которой:

(a) существует вероятность того, что предприятие получит достаточную налогооблагаемую прибыль, относящуюся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же предприятию-налогоплательщику, в том же периоде, в котором будет проведено восстановление вычитаемой временной разницы (или в периодах, на которые может быть перенесен из предыдущих или последующих периодов налоговый убыток, возникающий из отложенного налогового актива). При оценке перспектив получения достаточной налогооблагаемой прибыли в будущих периодах предприятие не учитывает налогооблагаемые суммы, возникающие из вычитаемых временных разниц, которые, как ожидается, возникнут в будущих периодах, поскольку отложенный налоговый актив, возникающий из этих вычитаемых

временных разниц, сам по себе будет требовать для своего использования наличия будущей налогооблагаемой прибыли; или

(b) предприятие располагает возможностями налогового планирования, которые обеспечат получение налогооблагаемой прибыли в требуемых периодах.

Возможности налогового планирования представляют собой действия, которые могут быть предприняты предприятием для создания или увеличения налогооблагаемой прибыли в определенном периоде до истечения срока, в течение которого разрешается переносить на последующие периоды налоговые убытки или налоговые кредиты. Например, в некоторых юрисдикциях создание или увеличение налогооблагаемой прибыли осуществляется за счет:

(a) выбора одного из двух вариантов налогообложения процентных доходов: либо на основе полученной суммы, либо на основе суммы к получению;

(b) отсрочки получения тех или иных вычетов из налогооблагаемой прибыли;

(c) продажи (возможно, с обратной арендой) активов, стоимость которых увеличилась, но в отношении которых не проводилась корректировка налоговой базы с целью отражения такого повышения стоимости;

(d) продажи активов, генерирующих доходы, не подлежащие налогообложению (например, в некоторых юрисдикциях таковыми являются государственные ценные бумаги), с целью приобретения других инвестиций, генерирующих налогооблагаемые доходы.

Если применение механизмов налогового планирования приводит к переносу налогооблагаемой прибыли с более позднего на более ранний период, использование налогового убытка или налогового кредита все равно зависит от получения будущей налогооблагаемой прибыли из источников, отличных от будущих временных разниц.

Гудвил

Если балансовая стоимость гудвила, возникающего при объединении бизнеса, меньше его налоговой базы, данная разница приводит к возникновению отложенного налогового актива. Отложенный налоговый актив, возникающий при первоначальном признании гудвила, должен признаваться в рамках учета объединения бизнеса в той мере, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать вычитаемые временные разницы.

Первоначальное признание актива или обязательства

Одним из случаев возникновения отложенного налогового актива при первоначальном признании актива является ситуация, когда не облагаемая налогом государственная субсидия вычитается при расчете балансовой

стоимости актива, но в налоговых целях не вычитается из амортизируемой величины актива (то есть его налоговой базы). Балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, что приводит к возникновению вычитаемой временной разницы. Государственные субсидии могут также представляться в отчетности как отложенный доход, и в этом случае разница между отложенным доходом и его нулевой налоговой базой является вычитаемой временной разницей.

Неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов в той мере, в которой существует вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты.

Критерии признания отложенных налоговых активов, возникающих из переноса на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов, аналогичны критериям признания отложенных налоговых активов, возникающих из вычитаемых временных разниц. Тем не менее, наличие неиспользованных налоговых убытков является веским аргументом в пользу того, что будущей налогооблагаемой прибыли может и не быть. Соответственно, если в предыдущих периодах предприятие имело убытки, оно признает отложенный налоговый актив, возникающий из неиспользованных налоговых убытков или налоговых кредитов, только в той мере, в которой у предприятия имеются достаточные налогооблагаемые временные разницы или существует иное убедительное свидетельство в пользу получения достаточной налогооблагаемой прибыли, за счет которой предприятие сможет реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты. При таких обстоятельствах требуется раскрытия информации о сумме отложенного налогового актива и характере данных, на основании которых он был признан.

При оценке вероятности получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно будет реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты, предприятие анализирует выполнение следующих критериев:

(a) имеются ли у предприятия достаточные налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же предприятию-налогоплательщику, которые приведут к возникновению налогооблагаемых сумм, за счет которых можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты до истечения срока их действия;

(b) существует ли вероятность того, что предприятие будет иметь налогооблагаемую прибыль до того, как истечет срок действия

неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых кредитов;

(с) не возникают ли неиспользованные налоговые убытки в связи с идентифицируемыми причинами, повторение которых маловероятно;

(d) имеются ли у предприятия возможности налогового планирования, которые приведут к образованию налогооблагаемой прибыли в том периоде, в котором можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты.

В той мере, в которой отсутствует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты, отложенный налоговый актив не признается.

3. Переоценка непризнанных отложенных налоговых активов

На конец каждого отчетного периода предприятие переоценивает непризнанные отложенные налоговые активы. Предприятие признает ранее непризнанный отложенный налоговый актив в той мере, в которой появляется вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, позволяющей возместить отложенный налоговый актив. Например, улучшение условий торговли может повысить вероятность того, что предприятие в будущем сможет генерировать достаточную налогооблагаемую прибыль для того, чтобы отложенный налоговый актив стал удовлетворять критериям признания. Еще одним примером является ситуация, когда предприятие переоценивает отложенные налоговые активы на дату объединения бизнеса или впоследствии.

Инвестиции в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия и участие в совместном предпринимательстве

Временные разницы возникают, когда балансовая стоимость инвестиций в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или доли участия в совместном предпринимательстве (а именно доли материнского предприятия или инвестора в чистых активах дочернего предприятия, филиала, ассоциированного предприятия или объекта инвестиций, включая балансовую стоимость гудвила) начинает отличаться от налоговой базы (часто равной себестоимости) инвестиций или доли участия. Такие разницы могут возникать при ряде различных обстоятельств, например:

(a) существование нераспределенной прибыли дочерних предприятий, филиалов, ассоциированных предприятий или совместного предпринимательства;

(b) изменения в обменных курсах валют, когда материнское предприятие и дочернее предприятие являются резидентами разных стран;

(c) уменьшение балансовой стоимости инвестиций в ассоциированное предприятие до их возмещаемой стоимости.

Временная разница в консолидированной финансовой отчетности может отличаться от временной разницы, относящейся к таким инвестициям, в отдельной отчетности материнского предприятия, если в своей отдельной финансовой отчетности материнское предприятие учитывает эти инвестиции по себестоимости или переоцененной стоимости.

Предприятие должно признавать отложенное налоговое обязательство в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или с долями участия в совместном предпринимательстве, за исключением той его части, которая удовлетворяет обоим приведенным ниже условиям:

(а) материнское предприятие, инвестор или участник совместного предпринимательства способен контролировать сроки восстановления временной разницы;

(б) существует вероятность того, что в обозримом будущем временная разница не будет восстановлена.

Поскольку материнское предприятие контролирует политику дочернего предприятия в отношении дивидендов, оно в состоянии контролировать сроки восстановления временных разниц, относящихся к этим инвестициям (включая временные разницы, возникающие не только из нераспределенной прибыли, но также и из разниц от пересчета финансовой отчетности в другой валюте). Кроме того, часто практически невозможно определить сумму налогов на прибыль, которые пришлось бы уплатить при восстановлении временной разницы. Соответственно, если материнское предприятие определило, что эта прибыль не будет распределена в обозримом будущем, оно не признает отложенное налоговое обязательство. Тот же подход применяется и к инвестициям в филиалы.

Немонетарные активы и обязательства предприятия оцениваются в функциональной валюте (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»). Если налогооблагаемая прибыль или налоговый убыток предприятия (и, следовательно, налоговая база его немонетарных активов и обязательств) определяется в иной валюте, изменения в обменных курсах валют приводят к возникновению временных разниц, что влечет за собой признание отложенного налогового обязательства или актива. Возникающий отложенный налог отражается по дебету или кредиту счета прибыли или убытка.

Инвестор, осуществивший вложения в ассоциированное предприятие, не контролирует такое предприятие и обычно не имеет возможности определять его политику в отношении дивидендов. Соответственно, при отсутствии соглашения, запрещающего распределение прибыли ассоциированного предприятия в обозримом будущем, инвестор признает отложенное налоговое обязательство, возникающее из налогооблагаемых временных разниц, которые относятся к его инвестициям в ассоциированное предприятие. В некоторых случаях инвестор не может определить сумму

налога, которую пришлось бы уплатить при возмещении себестоимости инвестиций в ассоциированное предприятие, но может установить, что сумма налога будет не меньше некоторой минимальной суммы. В таком случае отложенное налоговое обязательство оценивается в этой сумме.

Соглашение между участниками совместного предпринимательства обычно касается распределения прибыли и определяет, требуется ли для решения таких вопросов согласие всех участников совместного предпринимательства или установленного большинства участников совместного предпринимательства. Если участник совместного предпринимательства может контролировать распределение прибыли, и существует вероятность того, что в обозримом будущем прибыль распределяться не будет, отложенное налоговое обязательство не признается.

Предприятие должно признавать отложенный налоговый актив в отношении всех вычитаемых временных разниц, возникающих из инвестиций в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия, а также из долей участия в совместном предпринимательстве в той мере и только в той мере, в которой существует вероятность того, что:

- (a) временная разница в обозримом будущем будет восстановлена;
- (b) возникнет налогооблагаемая прибыль, за счет которой можно будет использовать временную разницу.

Оценка

Текущие налоговые обязательства (активы) за текущий и предыдущие периоды оцениваются в сумме, которая, как ожидается, будет уплачена налоговым органам (возмещена за счет налоговых органов), с использованием ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на конец отчетного периода.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться с использованием ставок налога, которые, как ожидается, будут применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства, а также определяются на основе ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на конец отчетного периода.

Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства обычно оцениваются с использованием действующих ставок налога (и действующего налогового законодательства). Однако в некоторых юрисдикциях объявление ставок налога (и проектов налогового законодательства) правительством имеют тот же эффект, что и фактическое введение в силу, которое может последовать через несколько месяцев. При таких обстоятельствах налоговые активы и обязательства оцениваются с использованием объявленной ставки налога (и объявленного налогового законодательства).

Если к разным уровням налогооблагаемой прибыли применяются разные ставки налога, отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются с использованием средних ставок, которые, как ожидается, будут применяться к налогооблагаемой прибыли (налоговому убытку) тех периодов, в которых ожидается восстановление временных разниц.

Оценка отложенных налоговых обязательств и активов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, с помощью которого предприятие предполагает на конец отчетного периода возместить или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств.

В некоторых юрисдикциях способ возмещения (погашения) предприятием балансовой стоимости актива (обязательства) может влиять на один из или оба следующих показателя:

(a) ставка налога, применяемая при возмещении (погашении) предприятием балансовой стоимости актива (обязательства);

(b) налоговая база актива (обязательства).

В подобных случаях предприятие оценивает отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы с использованием ставки налога и налоговой базы, которые согласуются с предполагаемым способом возмещения или погашения.

Пример А

Актив имеет балансовую стоимость в размере 100 и налоговую базу в размере 60. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20%, а к другим доходам применялась бы ставка налога 30%.

Предприятие признает отложенное налоговое обязательство в размере 8 (20% от 40), если предприятие предполагает продать актив без его дальнейшего использования или отложенное налоговое обязательство в размере 12 (30% от 40), если рассчитывает сохранить актив и возместить его балансовую стоимость через использование.

Пример В

Актив с себестоимостью 100 и балансовой стоимостью 80 переоценивается до суммы 150. Эквивалентная корректировка в налоговых целях не выполняется. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 30, а ставка налога - 30%. Если актив продается по цене выше себестоимости, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включаться в состав налогооблагаемого дохода, однако выручка от продажи, превышающая себестоимость, не будет облагаться налогом.

Налоговая база актива составляет 70, при этом существует налогооблагаемая временная разница в размере 80. Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем использования актива, оно должно получить налогооблагаемую прибыль 150, но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. Исходя из этого, существует отложенное налоговое обязательство в размере 24 (30% от 80). Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем немедленной продажи актива за 150, отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом:

	Налогооблагаемая временная разница	Ставка налога	Отложенное налоговое
--	------------------------------------	---------------	----------------------

			обязательство
Накопленная налоговая амортизация	30	30%	9
Поступления сверх себестоимости	50	0	-
Всего	80		9

Пример С

Исходные условия те же, что и в примере В, с той разницей, что если актив продается по цене, превышающей себестоимость, накопленная налоговая амортизация будет включаться в налогооблагаемую прибыль (облагаемую налогом по ставке 30%), а поступления от продажи будут облагаться налогом по ставке 40% после вычета скорректированной с учетом инфляции себестоимости в размере 110.

Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем использования актива, оно должно получить налогооблагаемую прибыль 150, но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. Исходя из этого, налоговая база составляет 70, существует налогооблагаемая временная разница в размере 80, а также отложенное налоговое обязательство в размере 24 (30% от 80), как в примере В.

Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем немедленной продажи актива за 150, для налоговых целей оно сможет вычесть индексированную себестоимость в размере 110. Чистые поступления в размере 40 будут облагаться налогом по ставке 40%. Кроме того, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включаться в состав налогооблагаемого дохода и облагаться налогом по ставке 30%. Исходя из этого, налоговая база составляет 80 (110 минус 30), существует налогооблагаемая временная разница в размере 70, а также отложенное налоговое обязательство в размере 25 (40% от 40 плюс 30% от 30). (Примечание: в соответствии с [пунктом 61А](#) дополнительный отложенный налог, возникающий из переоценки, признается в составе прочего совокупного дохода)

Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникает в результате неамортизируемого актива, оцененного с использованием модели переоценки согласно МСФО (IAS) 16, то оценка отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости неамортизируемого актива посредством его продажи, независимо от базы оценки балансовой стоимости этого актива. Соответственно, если налоговое законодательство определяет ставку налога, применимую к налогооблагаемой сумме, полученной от продажи актива, которая отличается от налоговой ставки, применимой к налогооблагаемой сумме, полученной в процессе использования актива, то для оценки отложенных налоговых

обязательств или активов, связанных с неамортизируемым активом, применяется первая из указанных налоговых ставок.

Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникает в результате инвестиционного имущества, которое оценивается с использованием модели справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то существует опровержимое допущение того, что балансовая стоимость инвестиционного имущества будет возмещаться через продажу. Соответственно, если допущение является неопровержимым, оценка отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости инвестиционного имущества исключительно через продажу. Допущение является опровержимым, если инвестиционное имущество амортизируется и удерживается в рамках бизнес модели, цель которой потреблять практически все экономические выгоды от использования инвестиционного имущества на протяжении определенного периода, а не через его продажу.

Пример

Инвестиционное имущество имеет себестоимость 100 и справедливую стоимость 150. Оно оценивается с использованием модели справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40. Инвестиционное имущество включает в себя землю, себестоимость которой составляет 40 и справедливая стоимость 60, а также здание, себестоимостью 60 и справедливой стоимостью 90. Земля имеет неограниченный срок полезного использования.

Накопленная амортизация здания в налоговых целях составляет 30. Нереализованные изменения в справедливой стоимости инвестиционного имущества не влияют на налогооблагаемую прибыль. Если инвестиционное имущество продается по цене выше себестоимости, то восстановление накопленной налоговой амортизации, равной 30, будет включаться в состав налогооблагаемой прибыли и облагаться налогом по обычной ставке налога 30%. Для выручки от продажи, превышающей себестоимость, налоговое законодательство определяет ставки налога 25% для активов, удерживаемых менее чем два года, и 20% для активов, удерживаемых в течение двух лет или более.

Поскольку инвестиционное имущество оценивается с использованием модели справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то существует опровержимое допущение того, что предприятие будет возмещать балансовую стоимость инвестиционного имущества исключительно через продажу. Если данное допущение является неопровержимым, то отложенный налог отражает налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости исключительно через продажу, даже если предприятие ожидает получать арендный доход от имущества до его продажи.

Налоговая база земли при продаже составляет 40 и при этом существует налогооблагаемая временная разница в размере 20 (60 - 40). Налоговая база здания при продаже составляет 30 (60 - 30) и при этом существует налогооблагаемая временная разница 60 (90 - 30). В результате, итого временная разница, относящаяся к инвестиционному имуществу, составляет 80 (20 + 60).

Ставка налога - это ставка, которая, как ожидается, будет использоваться при реализации инвестиционного имущества. Таким образом, полученное в результате отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом, если предприятие ожидает продать имущество после его использования в течение более двух лет:

	Налогооблагаемая временная разница	Ставка налога	Отложенное налоговое обязательство
Накопленная налоговая амортизация	30	30%	9
Поступления сверх себестоимости	50	20%	10
Всего	80		19

Если предприятие ожидает продать имущество после его использования в течение менее двух лет, то в вышеуказанном расчете должна использоваться ставка 25%, а не 20%, в поступлениях сверх прибыли.

Если вместо этого предприятие использует здание в рамках бизнес модели, цель которой потреблять практически все экономические выгоды от использования здания на протяжении определенного периода, а не через его продажу, то это допущение должно быть опровергнуто в отношении здания. Однако, земля не амортизируется. Следовательно, допущение возмещения через продажу не будет опровергаться в отношении земли. Следовательно, отложенное налоговое обязательство будет отражать налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости здания через его использование и балансовую стоимость земли через ее продажу.

Налоговая база здания при использовании составляет 30 (60 - 30) и при этом существует налогооблагаемая временная разница в размере 60 (90 - 30), полученная в результате отложенного налогового обязательства, равного 18 (30% от 60).

Налоговая база земли при продаже составляет 40 и при этом существует налогооблагаемая временная разница 20 (60 - 40), полученная в результате отложенного налогового обязательства, равного 4 (20% от 20).

В результате, если допущение возмещения через продажу опровергаться в отношении здания, то отложенное налоговое обязательство, относящееся к инвестиционному имуществу, равняется 22 (18 + 4).

В некоторых юрисдикциях налоги на прибыль уплачиваются по более высокой или более низкой ставке, если часть чистой или нераспределенной прибыли или вся чистая или нераспределенная прибыль выплачивается в качестве дивидендов акционерам предприятия. В некоторых других юрисдикциях налоги на прибыль могут либо возвращаться из бюджета, либо

уплачиваться, если часть чистой или нераспределенной прибыли или вся чистая или нераспределенная прибыль выплачивается в качестве дивидендов акционерам предприятия. В таких случаях текущие и отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются по ставке налога, применимой к нераспределенной прибыли.

При наличии обстоятельств, описанных ранее, последствия налога на прибыль, связанного с выплатой дивидендов, признаются при признании обязательства по выплате дивидендов. Налоговые последствия выплаты дивидендов в большей степени связаны с прошлыми операциями или событиями, нежели с распределениями средств в пользу собственников.

Представленный ниже пример относится к оценке текущих и отложенных налоговых активов и обязательств предприятия в юрисдикции, где налоги на нераспределенную прибыль уплачиваются по более высокой ставке (50%), а сумма налога с распределенной прибыли подлежит возмещению. Ставка налога на распределенную прибыль составляет 35%. На конец отчетного периода, 31 декабря 20x1 г., предприятие не признает обязательство по выплате дивидендов, предложенных или объявленных после окончания отчетного периода, в результате в 20x1 г. дивиденды не признаются. Налогооблагаемая прибыль за 20x1 г. составляет 100 000. Чистая налогооблагаемая временная разница за 20x1 г. равняется 40 000.

Предприятие признает обязательство и расход по текущему налогу на прибыль в размере 50 000. Стоимость, которая может быть возмещена в результате будущей выплаты дивидендов, не признается в качестве актива. При этом предприятие признает отложенное налоговое обязательство и расход по отложенному налогу в размере 20 000 (50% от 40 000), отражающие налоги на прибыль, которые предприятие уплатит при возмещении или погашении балансовой стоимости своих активов и обязательств на основе ставки налога, применимой в отношении нераспределенной прибыли.

Впоследствии, 15 марта 20x2 г., предприятие признает в качестве обязательства дивиденды в размере 10 000, выплачиваемые из операционной прибыли предыдущего периода.

15 марта 20x2 г. предприятие признает возмещение налогов на прибыль в размере 1 500 (15% от суммы дивидендов, признанных в качестве обязательства) как текущий налоговый актив и как уменьшение расхода по текущему налогу на прибыль за 20x2 г.

Отложенные налоговые активы и обязательства не подлежат дисконтированию.

Надежное определение отложенных налоговых активов и обязательств на дисконтированной основе требует подробного графика, показывающего сроки восстановления каждой временной разницы. Во многих случаях составить такой график практически невозможно или слишком сложно. Соответственно, нет смысла требовать дисконтирования отложенных

налоговых активов и обязательств. Разрешить дисконтирование, а не требовать его - значит допустить возникновение отложенных налоговых активов и обязательств, несопоставимых от предприятия к предприятию. Таким образом, настоящий стандарт не требует и не разрешает дисконтирование отложенных налоговых активов и обязательств.

Временные разницы определяются на основе балансовой стоимости актива или обязательства, этот подход применяется даже в тех случаях, когда сама балансовая стоимость определяется на дисконтированной основе, например, в случае с обязательствами по пенсионному плану (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).

Балансовая стоимость отложенного налогового актива подлежит пересмотру в конце каждого отчетного периода. Предприятие должно уменьшить балансовую стоимость отложенного налогового актива в той мере, в которой уменьшается вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли, позволяющей извлечь выгоду из использования части или всего этого отложенного налогового актива. Любое такое уменьшение должно быть восстановлено в той мере, в которой появляется вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли.

4. Признание текущего и отложенного налога

Порядок учета влияния текущего и отложенного налога на операцию или другое событие должен соответствовать порядку учета самой операции или самого события.

Статьи, признанные в составе прибыли или убытка

Текущий и отложенный налог должен признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в состав прибыли или убытка за период, за исключением той его части, которая возникает из:

(a) Операции или события, которые признаются в том же самом или другом периоде непосредственно в составе капитала, или

(b) Объединения бизнеса

Большинство отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов возникают, когда доход или расход включается в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) в другом периоде. Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка. Примерами являются такие ситуации, когда:

(a) Доход в форме процентов, роялти или дивидендов получен за предыдущие периоды и включен в бухгалтерскую прибыль пропорционально времени в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка», но при этом включен в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) на основе кассового метода;

(b) Затраты на нематериальные активы были капитализированы в соответствии с МСФО (IAS) 38 и амортизируются в составе прибыли или

убытка, но при этом были вычтены в налоговых целях в момент своего возникновения.

Балансовая стоимость отложенных налоговых активов и обязательств может меняться даже при отсутствии изменений в сумме соответствующих временных разниц. Например, это может произойти в результате:

- (a) Изменения в ставках налога или налоговом законодательстве;
- (b) Переоценки возместимости отложенных налоговых активов; или
- (c) Изменения в предполагаемом способе возмещения актива.

Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка, за исключением той его части, которая относится к статьям, ранее отраженным не в составе прибыли или убытка.

Статьи, признанные не в составе прибыли или убытка

Текущий налог и отложенный налог не отражаются в составе прибыли или убытка, если этот налог относится к статьям, отраженным в том же самом или другом периоде не в составе прибыли или убытка. Следовательно, текущий налог и отложенный налог, относящийся к статьям, отраженным в том же самом или другом периоде:

(a) в составе прочего совокупного дохода, должен признаваться в составе прочего совокупного дохода.

(b) непосредственно в капитале, должен признаваться непосредственно в капитале.

Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) требуют или разрешают отражать определенные статьи в составе прочего совокупного дохода. Примерами таких статей являются:

(a) Изменение в балансовой стоимости, возникающее из переоценки основных средств (см. МСФО (IAS) 16);

(b) [Удален];

(c) Курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21);

(d) [Удален].

Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) требуют или разрешают отражать определенные статьи непосредственно по дебету или кредиту счетов капитала. Примерами таких статей являются:

(a) Корректировка начального сальдо нераспределенной прибыли, возникающая либо в результате изменения в учетной политике, которое применяется ретроспективно, либо в результате исправления ошибки (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»);

(b) Суммы, возникающие при первоначальном признании долевого компонента комбинированного финансового инструмента (см. пункт 23).

В исключительных обстоятельствах определение суммы текущего и отложенного налога, относящейся к статьям, отраженным не в составе прибыли или убытка (либо в прочем совокупном доходе, либо

непосредственно в капитале), может быть затруднено. Например, это может произойти, когда:

(а) Существуют дифференцированные ставки налога на прибыль и невозможно определить ставку, по которой облагается налогом конкретный компонент налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);

(б) Изменение в ставке налога или иных налоговых правилах влияет на отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство, которые относятся (целиком или частично) к статье, ранее отраженной не в составе прибыли или убытка; или

(с) Предприятие принимает решение о признании отложенного налогового актива или прекращении его признания в полном объеме, и при этом отложенный налоговый актив относится (целиком или частично) к статье, ранее отраженной не в составе прибыли или убытка.

В таких случаях текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, отраженным не в составе прибыли или убытка, определяется на основе разумного пропорционального распределения текущего и отложенного налога предприятия в данной налоговой юрисдикции или на основе другого метода, обеспечивающего более правильное распределение в данных обстоятельствах.

МСФО (IAS) 16 не уточняет, должно ли предприятие каждый год переносить со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли сумму, равную разнице между амортизацией переоцененного актива и амортизацией, основанной на себестоимости этого актива. Если предприятие выполняет такой перенос, перенесенная сумма не включает никакого относящегося к ней отложенного налога. Аналогичный подход применяется и в отношении переносов, выполняемых при выбытии объектов основных средств.

Если актив переоценивается в налоговых целях и эта переоценка относится к бухгалтерской переоценке более раннего периода или к переоценке, которую предполагается провести в будущем периоде, налоговые последствия как переоценки актива, так и корректировки налоговой базы признаются в составе прочего совокупного дохода в периодах их выполнения. Тем не менее, если переоценка в налоговых целях не связана с бухгалтерской переоценкой более раннего периода или с переоценкой, которую предполагается провести в будущем периоде, налоговые последствия корректировки налоговой базы признаются в составе прибыли или убытка.

Когда предприятие выплачивает дивиденды своим акционерам, от него может потребоваться выплата части дивидендов налоговым органам от имени акционеров. Во многих юрисдикциях эта сумма называется налогом, удерживаемым у источника доходов. Такая сумма, уплаченная или подлежащая уплате налоговым органам, относится на капитал как часть дивидендов.

Отложенный налог, возникающий в результате объединения бизнеса

Так как временные разницы могут возникнуть при объединении бизнеса. В соответствии с МСФО (IFRS) 3 предприятие признает любые возникающие отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства в качестве идентифицируемых активов и обязательств на дату приобретения. Следовательно, эти отложенные налоговые активы и обязательства влияют на сумму гудвила или прибыли от выгодной покупки, которую признает предприятие.

В результате объединения бизнеса возможность реализации отложенного налогового актива покупателя, имевшегося до приобретения, может измениться. Покупатель может счесть вероятным возмещение своего собственного отложенного налогового актива, который не был признан до объединения бизнеса. Например, покупатель может оказаться в состоянии извлечь выгоду за счет зачета своих неиспользованных налоговых убытков против будущей налогооблагаемой прибыли приобретаемого предприятия. В качестве альтернативы, в результате объединения бизнеса может оказаться, что будущая налогооблагаемая прибыль не приведет к возмещению отложенного налогового актива. В таких случаях покупатель признает изменение в отложенном налоговом активе в периоде, в котором осуществлялось объединение бизнеса, но не отражает его в рамках учета объединения бизнеса и, таким образом, не учитывает его при определении гудвила или прибыли от выгодной покупки, которую признает предприятие при объединении бизнеса.

Потенциальная выгода от переноса на будущие периоды налогового убытка по налогу на прибыль или от прочих отложенных налоговых активов приобретаемого предприятия может не отвечать критериям отдельного признания на момент первоначального отражения в учете объединения бизнеса, но может впоследствии реализоваться. Предприятие должно признавать приобретаемые выгоды по отложенному налогу, которые оно реализует после объединения бизнеса, следующим образом:

(a) Приобретенные выгоды от отложенного налога, признанные в течение периода оценки в результате получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения, должны применяться с целью уменьшения балансовой стоимости гудвила, относящегося к такому приобретению. Если балансовая стоимость такого гудвила является нулевой, любые оставшиеся выгоды от отложенного налога должны признаваться в составе прибыли или убытка.

(b) Все прочие приобретенные выгоды от отложенного налога, которые были реализованы, должны признаваться в составе прибыли или убытка (или не в составе прибыли или убытка, если того требует настоящий стандарт).

Текущий и отложенный налог, возникающий в результате выплат, основанных на акциях

В некоторых налоговых юрисдикциях предприятие получает право на налоговый вычет (то есть сумму, подлежащую вычету при определении налогооблагаемой прибыли), который относится к вознаграждению, выплаченному в форме акций, опционов на акции или других долевых инструментов предприятия. Сумма этого налогового вычета может отличаться от связанных с ним накопленных расходов на выплату вознаграждения и возникать в более позднем отчетном периоде. Например, в некоторых юрисдикциях предприятие может признать расход в отношении потребления услуг, оказанных работниками в качестве возмещения за полученные опционы на акции, в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях» и не получать права на налоговый вычет до тех пор, пока эти опционы на акции не будут исполнены, при этом оценка налогового вычета будет производиться на основе цены акции предприятия на дату исполнения опциона.

Аналогично затратам на исследования, разница между налоговой базой услуг работников, оказанных до текущего момента (представляющей собой сумму, которую налоговые органы разрешат использовать в качестве вычета в будущих периодах) и нулевой балансовой стоимостью является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива. Если сумма, которую налоговые органы разрешат использовать в качестве вычета в будущих периодах, на конец отчетного периода неизвестна, ее расчетная оценка должна быть проведена на основе информации, имеющейся на конец отчетного периода. Например, если сумма, которую налоговые органы разрешат использовать в качестве вычета в будущих периодах, зависит от цены акции предприятия на какую-либо будущую дату, оценка вычитаемых временных разниц должна производиться на основе цены акции предприятия на конец отчетного периода.

Как указывалось, сумма налогового вычета может отличаться от связанных с ним накопленных расходов на выплату вознаграждения. Стандарт требует, чтобы текущий и отложенный налог признавался в качестве дохода или расхода и включался в состав прибыли или убытка за период, за исключением той его части, которая возникает (a) из операции или события, которые признаются в том же самом или другом периоде не в составе прибыли или убытка, или (b) из объединения бизнеса. Если сумма налогового вычета (или расчетная оценка будущего налогового вычета) превышает сумму относящихся к нему накопленных расходов на выплату вознаграждения, это свидетельствует о том, что налоговый вычет относится не только к расходам на выплату вознаграждения, но также и к статье капитала. В этой ситуации превышение соответствующего текущего или отложенного налога должно признаваться непосредственно в составе капитала.

5. Представление и раскрытие информации

Предприятие должно проводить взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств тогда и только тогда, когда предприятие:

(a) имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм;

(b) намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

Несмотря на то, что текущие налоговые активы и обязательства признаются и оцениваются отдельно, в отчете о финансовом положении проводится их взаимозачет на основе критериев, аналогичных критериям, установленным в отношении финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации». Предприятие обычно имеет юридически закрепленное право проводить зачет текущего налогового актива против текущего налогового обязательства, если они относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом, и налоговый орган разрешает предприятию совершать или получать единый чистый платеж.

В консолидированной финансовой отчетности текущий налоговый актив одного предприятия, входящего в группу, засчитывается против текущего налогового обязательства другого предприятия, входящего в группу, тогда и только тогда, когда такие предприятия имеют юридически закрепленное право на совершение или получение единого чистого платежа и намереваются совершить или получить такой чистый платеж или возместить актив и погасить обязательство одновременно.

Предприятие должно проводить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств тогда и только тогда, когда:

(a) предприятие имеет юридически закрепленное право на зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и

(b) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом, либо:

(i) с одного и того же предприятия-налогоплательщика; либо

(ii) с разных предприятий-налогоплательщиков, которые намереваются либо произвести расчет по текущим налоговым обязательствам и активам на нетто-основе, либо реализовать активы и погасить обязательства одновременно в каждом будущем периоде, в котором ожидается погашение или возмещение значительных сумм отложенных налоговых обязательств или активов.

В целях устранения необходимости составления подробного графика восстановления каждой временной разницы настоящий стандарт требует, чтобы предприятие проводило зачет отложенного налогового актива против отложенного налогового обязательства одного и того же предприятия-налогоплательщика тогда и только тогда, когда они относятся к налогам на

прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом, а предприятие имеет юридически закрепленное право проводить зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств.

В редких случаях предприятие может иметь юридически закрепленное право на зачет и намерение произвести нетто-расчеты в отношении лишь некоторых, но не всех периодов. В таких редких случаях может потребоваться составление подробного графика для надежного определения того, приведет ли отложенное налоговое обязательство одного предприятия-налогоплательщика к увеличению налоговых платежей в том же периоде, в котором отложенный налоговый актив другого предприятия-налогоплательщика приведет к уменьшению платежей, совершаемых таким вторым предприятием-налогоплательщиком.

Расходы по налогу на прибыль

Расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности, должен представляться в отчете о совокупном доходе.

Если предприятие представляет компоненты прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, как описано в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.), оно представляет расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности, в данном отдельном отчете.

Курсовые разницы по отложенным зарубежным налоговым обязательствам или активам

МСФО (IAS) 21 требует, чтобы определенные курсовые разницы признавались в качестве доходов или расходов, но не уточняет, в какой статье отчета о совокупном доходе должны представляться такие разницы. Соответственно, в тех случаях, когда курсовые разницы по отложенным зарубежным налоговым обязательствам или активам признаются в отчете о совокупном доходе, такие разницы могут классифицироваться как расход (доход) по отложенному налогу, если такая форма представления считается наиболее удобной для пользователей финансовой отчетности.

Основные компоненты расхода (дохода) по налогу должны раскрываться отдельно.

Компоненты расхода (дохода) по налогу могут включать:

- (a) расход (доход) по текущему налогу на прибыль;
- (b) любые корректировки текущего налога предыдущих периодов, признанные в отчетном периоде;
- (c) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к возникновению и восстановлению временных разниц;

(d) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к изменениям в ставках налога или введению новых налогов;

(e) сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются для уменьшения расхода по текущему налогу на прибыль;

(f) сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются для уменьшения расхода по отложенному налогу;

(g) расход по отложенному налогу, возникающий в результате списания или восстановления предыдущего списания отложенного налогового актива;

(h) сумму расхода (дохода) по налогу, относящегося к таким изменениям в учетной политике и ошибкам, которые включаются в состав прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 8, поскольку их ретроспективный учет не разрешен.

Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

(a) агрегированный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые отражаются непосредственно в капитале;

(ab) сумма налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода (см. МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.));

(b)

(c) объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в одной из следующих форм (либо в обеих формах):

(i) числовая сверка расхода (дохода) по налогу и результатов умножения бухгалтерской прибыли на применимую ставку (применимые ставки) налога с раскрытием информации о методе расчета применимой ставки (применимых ставок) налога; или

(ii) числовая сверка средней эффективной ставки налога и применимой ставки налога с раскрытием информации о методе расчета применимой ставки налога;

(d) объяснение изменений в применимой ставке (ставках) налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

(e) сумма (и дата истечения срока, если применимо) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов, в отношении которых в отчете о финансовом положении не признается отложенный налоговый актив;

(f) агрегированная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия и с долями участия в совместном предпринимательстве, в отношении которых не признаются отложенные налоговые обязательства;

(g) в отношении каждого вида временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов:

(i) сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчете о финансовом положении, по каждому представленному периоду;

(ii) сумма дохода или расхода по отложенному налогу, признанная в составе прибыли или убытка, если она не очевидна из изменений в суммах, признанных в отчете о финансовом положении;

(h) в отношении прекращенной деятельности, расход по налогу, касающийся:

(i) дохода или убытка при прекращении деятельности; и

(ii) прибыль или убыток от обычной деятельности за период при прекращении деятельности вместе с соответствующими суммами за каждый представленный предыдущий период;

(i) сумма налоговых последствий выплаты акционерам предприятия дивидендов, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности, но не признанных в качестве обязательства в финансовой отчетности;

(j) если в результате объединения бизнеса, при котором предприятие является покупателем, приводит к изменению суммы, признанной в отношении отложенного налогового актива до его приобретения, сумма такого изменения; и

(k) если выгоды от отложенного налога, приобретаемые при объединении бизнеса, не признаются на дату приобретения, но признаются после даты приобретения, описание события или изменения в обстоятельствах, которое привело к признанию выгод от отложенного налога.

Предприятие должно раскрыть информацию о сумме отложенного налогового актива и характере данных, на основе которых он был признан, если:

(a) использование отложенного налогового актива зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую из восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц; и

(b) предприятие понесло убыток либо в текущем, либо в предшествующем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится отложенный налоговый актив.

Предприятие должно раскрыть информацию о характере потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам. Кроме того, предприятие должно раскрыть информацию о суммах потенциальных налоговых последствий, которые можно определить, и о том, существуют ли какие-либо потенциальные налоговые последствия, которые практически невозможно определить.

Пример

В 20x2 г. предприятие имеет бухгалтерскую прибыль в своей собственной юрисдикции (страна А) в размере 1 500 (20x1 г.: 2 000) и в стране В в размере 1 500 (20x1 г.: 500). Ставка налога составляет 30% в стране А и 20% в стране В. В стране А расходы в размере 100 (20x1 г.: 200) не подлежат вычету в налоговых целях.

Ниже приведен пример сверки с использованием национальной ставки налога.

	20X1г.	20X2г.
Бухгалтерская прибыль	2500	3000
Налог по национальной ставке 30%	750	900
Налоговые последствия расходов, не подлежащих вычету в налоговых целях	60	30
Эффект более низких ставок налога в стране В	(50)	(150)
Расходы по налогу на прибыль	760	780

Ниже приведен пример сверки, подготовленной путем объединения отдельных сверок для каждой национальной юрисдикции. Согласно этому методу вследствие различий между собственной национальной ставкой налога отчитывающегося предприятия и ставкой налога в других юрисдикциях не отражается в сверке в качестве отдельной статьи. Предприятию, возможно, придется представить анализ влияния значительных изменений либо в ставках налога, либо в комбинации прибыли, заработанной в разных юрисдикциях, для того чтобы объяснить изменения в применимой ставке (применимых ставках) налога.

	20X1г.	20X2г.
Бухгалтерская прибыль	2500	3000
Налог по национальным ставкам, применяемым к прибылям в соответствующей стране	700	750
Налоговые последствия расходов, не подлежащих вычету в налоговых целях	60	30
Расходы по налогу на прибыль	760	780

Средняя эффективная ставка налога представляет собой результат деления расхода по налогу на прибыль (дохода по налогу на прибыль) на бухгалтерскую прибыль.

Часто оказывается практически невозможным рассчитать сумму непризнанных отложенных налоговых обязательств, возникающих в отношении инвестиций в дочерние предприятия, филиалы, ассоциированные предприятия и долей участия в совместном предпринимательстве. Поэтому настоящий стандарт требует, чтобы предприятие раскрывало информацию об агрегированной сумме соответствующих временных разниц, но не требует раскрытия информации об отложенных налоговых обязательствах. Тем не менее приветствуется, если предприятия по возможности раскрывают суммы непризнанных отложенных налоговых обязательств, поскольку пользователи финансовой отчетности могут счесть такую информацию полезной.

Предприятие должно раскрыть информацию о характере потенциальных налоговых последствий, возникающих в результате выплаты дивидендов акционерам. Предприятие раскрывает информацию о важных характеристиках налоговых систем и факторах, которые влияют на сумму потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов.

Иногда практически невозможно рассчитать общую сумму потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам. Например, это может произойти в случае, когда у предприятия имеется большое количество зарубежных дочерних предприятий. Тем не менее даже в таких случаях некоторые составляющие общей суммы можно легко определить. Например, в консолидированной группе материнское предприятие и часть его дочерних предприятий могли уплатить налоги на прибыль с нераспределенной прибыли по более высокой ставке, и им может быть известна сумма, которую они смогут возместить при выплате дивидендов из консолидированной нераспределенной прибыли в будущем. В этом случае раскрывается информация о сумме, которую можно возместить. Если применимо, предприятие также раскрывает информацию о наличии дополнительных потенциальных налоговых последствий, которые практически невозможно определить. В отдельной финансовой отчетности материнского предприятия, если таковая имеется, раскрытие информации о потенциальных налоговых последствиях относится к нераспределенной прибыли материнского предприятия.

Предприятие раскрывает информацию о любых относящихся к налогам условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы». Например, условные обязательства и условные активы могут возникнуть из неурегулированных споров с налоговыми органами. Аналогичным образом, если изменения в ставках налога или налоговом законодательстве вводятся в действие или объявляются после окончания отчетного периода, предприятие раскрывает информацию о любом значительном влиянии этих изменений на свои текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (см. МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»).

Вопросы для самостоятельного изучения

1. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»;
2. МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;
3. МСФО (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»;
4. МСФО (IAS) 31 «Совместная деятельность»;
5. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»;
6. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»;

7. ПКИ (SIC) 12 «Консолидация - компании специального назначения»